



Tilburg University

Vorming van rechtsficties door de rechter

Dusarduijn, Sonja

Published in:
Maandblad Belastingbeschouwingen

Publication date:
2018

Document Version
Publisher's PDF, also known as Version of record

[Link to publication in Tilburg University Research Portal](#)

Citation for published version (APA):
Dusarduijn, S. (2018). Vorming van rechtsficties door de rechter: We only know for certain what is said when we know why it is said. *Maandblad Belastingbeschouwingen*, 2018(12), 480-494.

General rights

Copyright and moral rights for the publications made accessible in the public portal are retained by the authors and/or other copyright owners and it is a condition of accessing publications that users recognise and abide by the legal requirements associated with these rights.

- Users may download and print one copy of any publication from the public portal for the purpose of private study or research.
- You may not further distribute the material or use it for any profit-making activity or commercial gain
- You may freely distribute the URL identifying the publication in the public portal

Take down policy

If you believe that this document breaches copyright please contact us providing details, and we will remove access to the work immediately and investigate your claim.

28. Vorming van rechtsficties door de rechter

‘we only know for certain what is said when we know why it is said’¹

MR. DR. S.M.H. DUSARDUIJN RB²

Hoewel de rechtsfictie een graag geziene gast is in de fiscale literatuur, wordt regelmatig vergeten dat ook de rechter een dergelijke rechtsfictie kan creëren. Deze bijdrage onderzoekt deze ‘rechtersfictie’ en haar plaats in de wereld van de rechterlijke rechtsvorming. Uit dat onderzoek concludeer ik dat vooral het gebruik van de verschillende vormen van analogie leidt tot het ontstaan van dergelijke rechtsficties. Hoewel deze rechtsficties waardevolle oplossingen kunnen bieden voor wetgeving die onvolkomenheden vertoont, impliceren de kenmerken van het door rechters gevormde recht dat ook deze speciale variant van rechtsvorming op gespannen voet staat met de rechtszekerheid. Dit zal worden toegelicht aan de hand van een praktijkvoorbeeld: de onzakelijke lening. Geconcludeerd zal worden dat de nadelige kenmerken van de door rechters gevormde rechtsfictie getemperd kunnen worden door een heldere communicatie door de rechter, zowel extern als intern. Deze laatste vorm van communicatie zou aanleiding moeten geven tot zelfreflectie binnen de rechterlijke macht.

1. Inleiding

Hoewel de fictiefabriek³ van het Nederlandse fiscale recht vooral draaiend wordt gehouden door de wetgever, kan ook de rechter optreden als producent van deze rechtsficties. Zijn rol in de wereld van de rechtsfictie blijft echter vaak onderbelicht. De door de rechter gecreëerde fiscale rechtsfictie, hierna afgekort tot de term ‘rechtersfictie’, staat daarom centraal in dit artikel.

Allereerst zal worden ingegaan op de drie verschillende rollen van de rechter in onze samenleving: hij biedt niet alleen rechtsbescherming, maar interpreteert ook het recht en treedt op als rechtsvormer. De scheidslijn tussen de interpretatie van het recht en rechtsvorming is echter diffuus. Na een korte uiteenzetting van dit ‘dwaalgebied’ concludeer ik dat van rechtsvorming sprake is op de momenten waarop de rechter een bestaande rechtsregel passeert en zelf een algemeen geldende rechtsregel construeert omdat de aan hem voorgelegde feiten niet (meer) passen in het reguliere recht. De vraag kan rijzen of de rechter binnen de door de Trias Politica getrokken scheidslijnen wel kan

en mag optreden als rechtsvormer. Die vraag wordt bevestigend beantwoord: democratische legitimatie reikt verder dan de mogelijkheid verkozen te kunnen worden.

Aansluitend wordt een aantal karakteristieken van rechtsvorming door rechters geanalyseerd. Nu de rechter afhankelijk is van de aan hem voorgelegde zaken, komt het door hem gevormde recht slechts fragmentarisch tot stand. Dit rechtersrecht is bovendien vertraagd: het recht wordt pas gevormd nadat de feiten en omstandigheden zich hebben voorgedaan. Daarnaast dient de rechter onpartijdig te zijn, hij mag geen partijbelangen dienen en kan evenmin politiekgevoelige keuzes maken.⁴ In deze wereld van het rechtersrecht zal ik twee soorten onderscheiden: het tot staatsrechtelijke afspraken herleidbare conventionele rechtersrecht en het contextuele rechtersrecht dat terug te voeren is op de context van een rechtsregel, haar ratio. Aansluitend onderzoek ik in welke situaties de rechtsvormende rechter een rechtsfictie creëert op het terrein van het fiscale recht.⁵ Ik definieer deze fiscale rechtersfictie als een door de rechter gecreëerde afwijking van de reguliere fiscale

1 Ch. K. Ogden, I.A. Richards e.a., *The Meaning of Meaning. A study of the influence of language upon thought and of the science of symbolism*, Brace, Harcourt 1927, p. 94.

2 Met dank aan prof. mr. J.L.M. Gribnau voor zijn welkome opmerkingen bij een eerdere versie van dit artikel.

3 Term ontleend aan de brievenroman van D. Stapel & A.H.J. Dautzenberg, *De Fictiefabriek*, Uitgeverij Atlas Contact, Amsterdam/Antwerpen 2014.

4 A. Barak, ‘On Society, Law and Judging’, in: M. de Visser & W. Witteveen (eds.), *The Jurisprudence of Aharon Barak, Views from Europe. Montesquieu Seminars Volume 5*, Wolf Legal Publishers, Tilburg/Nijmegen 2010 (hierna: Barak 2010), p. 21: ‘the judge must act without favouritism or conflict of interest’.

5 De rechtersfictie voelt zich ook thuis op andere rechtsgebieden, ik noem deze verwanten alleen als voorbeeld, vgl. par. 3.3.

rechtswerkelijkheid.⁶ Een eerste variant lijkt op te duiken bij de invulling van open normen in het fiscale recht. Ik zal echter concluderen dat alleen een latere herziening van deze invulling een rechtersfictie kan creëren. Een tweede variant van de rechtersfictie verschijnt in het analogisch redeneren van de rechter bij reparatie van de door hem geconstateerde leemten in de wet. Met deze analogie brengt de rechter feiten binnen of buiten bereik van de rechtsregel, hij wijzigt daarmee haar reikwijdte. Hier is de aanwezigheid van de rechtersfictie duidelijk zichtbaar. Naast de klassieke analogische redenering bespreek ik ook de daaraan verwante technieken: *fraus legis* en herkwalificatie.

Hoewel deze rechtersficties waardevol kunnen zijn, impliceren de kenmerken van het rechtersrecht dat de creatie van fiscale rechtersficties minder wenselijk is ten aanzien van kwesties die maatschappelijk omstreken zijn of complex. Het fragmentarisch tot stand gekomen rechtersrecht breekt immers met de ‘vertrouwde’ reguliere fiscale rechtswerkelijkheid, maar deze breuk treedt pas op nadat de rechtsfeiten zich hebben voorgedaan. De rechtersfictie staat zodoende op gespannen voet met de rechtszekerheid. Ze brengt niet alleen risico's teweeg voor de voorzienbaarheid van het recht, maar ook voor de consistentie en de toegankelijkheid daarvan.⁷ Dit zal worden toegelicht aan de hand van een praktijkvoorbeeld: de onzakelijke lening.

Deze schaduwkanten van de rechtersfictie nopen tot waarborgen, daarbij staat een heldere communicatie door de rechter centraal. Een rechtsfictie kan immers alleen worden begrepen en aanvaard als we weten waarom zij bestaat. Daarvoor is nodig te weten wat de producent van deze rechtsfictie, de schrijver van dat verhaal, heeft geleid. Dat geldt ook voor de rechtersfictie. Enerzijds vergt de externe communicatie met het publiek, de belastingplichtige, een heldere motivering van nut en noodzaak van de rechtersfictie. Anderzijds vraagt de interne communicatie – de communicatie tussen de actoren binnen het rechtssysteem – om tijdige signalering. Een signalering die zich niet beperkt tot informatievervalsing aan de wetgever, maar zich ook

binnen de rechterlijke macht afspeelt. Ook op dat niveau dient de rechter de kunst van het communiceren te beheersen. Het artikel sluit af met een korte conclusie.

2. De driedimensionale taak van de rechter binnen de Trias Politica

Vanaf het prille ontstaan van staten buigen denkers zich over de vraag op welke wijze de vrijheid van het individu beschermd kan worden tegen de macht van de staat. In zijn in 1748 verschenen *De l'esprit des lois* concludeert Montesquieu dat een machtscheiding de beste waarborg biedt voor deze vrijheid. Concentratie van macht leidt immers vaak tot machtsmisbruik. Montesquieu bepleit daarom een verdeling van de basisbevoegdheden van een staat over verschillende organen. Zijn ideeën over deze *balanced institution* worden vaak gezien als een opdracht tot het onderscheiden van een wetgevende, een uitvoerende en een rechtsprekende macht in een samenleving, de Trias Politica. Binnen deze machtscheiding verrichten de staatsmachten onafhankelijk van elkaar hun werk, bovendien controleren ze elkaars werking.⁸ De praktijk blijkt, zoals vaak, weerbarstiger dan de filosofie.⁹ Een strikte machtscheiding is dan ook nergens ter wereld volledig doorgevoerd. Ook onze Grondwet hanteert geen helder onderscheid tussen de uiteenlopende staatsmachten, de drie machten vermenigen zich geregeld.¹⁰ Het is daarom beter te spreken over een machtspreiding. Het begrip ‘spreiding van machten’ behelst een evenwichtsgedachte die beter aansluit bij het open karakter van onze rechtsstaat en brengt bovendien tot uitdrukking dat ook de wetgever gebonden is aan het recht en dat de rechter daarop toeziet.¹¹

In onze rechtsstaat heeft de rechter daardoor een driedimensionale taak. Hij ‘spreekt recht’ in de hem voorgelegde individuele zaken, interpreteert daarbij de geldende regels en draagt zo bij aan de ontwikkeling van het recht.¹² De rechter is zodoende rechtsbeschermer, rechtsuitlegger en rechtsvormer.¹³ In deze melange overlappen de taken elkaar herhaaldelijk. Voor dit artikel is van belang om helderheid te krijgen over het moment waarop de rechter bij zijn interpretatie van de wettelijke regels transformeert in een rechtsvormer.

6 Ik heb eerder betoogd dat de fiscale werkelijkheid drie dimensies omvat: de empirische werkelijkheid enerzijds en beide rechtsnorm-gerelateerde werkelijkheden bestaande uit de reguliere rechtswerkelijkheid en de door de rechtsfictie gecreëerde rechtswerkelijkheid. Hoewel de afstand tussen de empirische werkelijkheid en de ‘werkelijkheid’ van de rechtsfictie de ervaren rechtvaardigheid daarvan beïnvloedt, definieert die afstand deze rechtsfictie niet. Een rechtsfictie kan immers ook een terugkeer naar de empirische werkelijkheid bewerkstelligen (vgl. art. 4.16 Wet IB 2001). Zie verder S.M.H. Dusarduijn, *De rechtsfictie in de inkomstenbelasting: De fiscale kleur van het alsof* (diss. Tilburg University), Gildeprint, Enschede 2015 (hierna: Dusarduijn 2015). Dit proefschrift richt zich vooral op de door wetgever gevormde rechtsfictie.

7 Het rechtszekerheidsbeginsel vereist, kort samengevat, dat het recht het iemand mogelijk maakt om bij het regelen van zijn gedrag de rechtsgevolgen daarvan in redelijke mate te voorzien en te kunnen vertrouwen op de door het recht opgewekte rechtvaardige verwachtingen. Zie verder M.R.T. Pauwels, *Terugwerkende kracht van belastingwetgeving: gewikt en gewogen: Een rechtstheoretisch onderzoek naar een methode voor vorming van wettelijk overgangsrecht in het belastingrecht* (diss. Tilburg), Sdu uitgevers, Amersfoort 2009. Ook volgens Pauwels is een sluitende definitie van dit beginsel niet mogelijk, er is sprake van een ‘aspectenbegrip’. Voor dit artikel zijn de drie genoemde aspecten van de rechtszekerheid relevant.

8 C.W. van der Pot, *Handboek van het Nederlandse Staatsrecht*, 15^e druk, Kluwer, Deventer 2006, p. 29-33.

9 Zie W.J. Witteveen, *Evenwicht van machten* (oratie Universiteit Tilburg), W.E.J. Tjeenk Willink, Zwolle 1991 (hierna: Witteveen 1991).

10 Vgl. H. Gommer, ‘De mythe van de trias’, *Ars Aequi* 2007, p. 21-23 en R.E.C.M. Niessen, *Rechtsvinding in belastingzaken* (oratie Radboud Universiteit Nijmegen), Sdu uitgevers, Amersfoort 2009 (hierna: Niessen 2009).

11 Vgl. Witteveen 1991, p. 74.

12 Jaarverslag Hoge Raad 2017. Zie: <https://www.recht.nl/165291/jaarverslag-hoge-raad-2017/>.

13 De interpretatie van het recht wordt soms verwoord als ‘rechtsvinding’. De term ‘vinden’ lijkt echter op het toevallig ontdekken van het verstoppertje-spelende recht. Ik geef daarom de voorkeur aan de term ‘interpreteren’ en het synoniem ‘uitleggen’.

2.1 Rechtsinterpretatie versus rechtsvorming

Een rechtsregel spreekt nooit zelf. De ‘taal achter haar tekens’, haar bedoeling kan alleen worden gehoord door interpretatie. Daarmee tracht de rechter de bedoeling van de wetgever te doorgronden om te kunnen besluiten of een bepaalde rechtsregel kan worden toegepast op de aan hem voorgelegde zaak. Wetgeven is evenwel een proces van schaven, schipperen en stileren waardoor zelfs een nauwkeurig opgetekende wetshistorie onvoldoende inzicht kan geven in de bedoeling van de wetgever.¹⁴ In dat proces is het tot op de letter afkluiven van de woorden in de wet minder zinvol, taal als hulpmiddel van de communicatie is immers gebrekkig.¹⁵ De bedoeling van een wettelijke bepaling valt ook daarom niet altijd naadloos samen met haar woorden. Zo geldt een wettelijk verbod op voertuigen in het park niet voor een kinderwagen indien dit verbod bedoeld is om de rust in het park te waarborgen.¹⁶ Het achterhalen van doel en strekking van een rechtsregel wordt verder bemoeilijkt omdat de betekenis van taal verweven is met de plaats- en tijdsgebonden indruk van de wereld waarin de wetgever opereert.¹⁷ Ondanks deze taalperikelen spelen de woorden van de wet nog altijd een voorname rol bij de fiscale rechtsinterpretatie.¹⁸ Een uitgebreide bespreking van de mythe van dit taalkundige argument overstijgt evenwel de focus van dit artikel.¹⁹ Ik concludeer slechts dat de rechter bij deze uitleg van de wet een lastige taak heeft, hij moet ‘met een paar woorden het raadsel de bek openbreken’.²⁰ Bij deze zoektocht naar de bedoeling van de wetgever kan de rechter gebruikmaken van verschillende interpretatie-

methoden.²¹ Welke methode hij ook kiest, zijn vertolking van de woorden in de wet overstijgt steeds het mechanisch toepassen daarvan. In dat opzicht lijkt in elke rechterlijke uitspraak een element van rechtsvorming te schuilen.²² Van rechtsvorming spreek ik echter pas op die momenten dat de uitleg van een rechtsregel niet langer overeenkomt met de betekenis die haar woorden volgens de ‘taalkundig duidelijke betekenis’ kunnen bezitten. Dan oordeelt de rechter niet langer naar de regel, hij schept een nieuwe regel.²³ Rechtsvorming is weliswaar niet in ieder rechterlijk oordeel aanwezig, het rechtsvormende karakter van een aantal uitspraken is onmiskenbaar.²⁴ Met deze uitspraken creëert de rechtsvormende rechter een oplossing voor de door hem geconstateerde systeemfouten, omissies of andere gebreken in de wet. Dat rechterlijk ingrijpen blijkt nodig omdat deze onvolkomenheden in de wet een rechtvaardige beslissing dwarsbomen.²⁵ De rechter fungeert niet langer als een ‘uitlegger’ van het recht die een specifiek geschil beslecht indien hij – voorbijgaand aan dit individuele niveau – een globale rechtsregel formuleert die verder strekt dan het geschil dat met zijn uitspraak wordt beslecht. Interpretatie van het recht is derhalve aanwezig als de rechter zonder gebruik van kunstgrepen een rechtsregel kan toepassen binnen een mogelijke (taalkundige) uitleg van haar woorden. Deze interpretatie groeit uit tot rechtsvorming zodra deze zuivere toepassing van de rechtsregel niet (meer) mogelijk is en de door de rechter geformuleerde oplossing als rechtsregel algemeen toepasbaar is.

De (on)mogelijkheid voor het optreden van de rechter als rechtsvormer wordt beïnvloed door een samenspel van factoren. Daarbij zijn niet alleen rechtsbeginselen, constitutionele normen, internationale en Europese verdragen van invloed, maar ook de taakopvatting die de rechter zelf hanteert en de ruimte die de wetgever hem toestaat.²⁶ Binnen die afbakening bepleit een aantal juristen een sterke normstellende rol van de rechter.²⁷ Anderen trekken

- 14 Vgl. A.O. Lubbers & L.M.J. Sangster, ‘Het gebruik en de bruikbaarheid van parlementaire geschiedenis bij wetsuitleg’, *WFR* 2012/1521. Complicerende factor daarbij is de impliciete veronderstelling dat de wetgever, ongeacht tijd en politieke samenstelling, zou spreken met één stem. Moglen & Pierce duiden deze ‘collectieve intentie’ als de ‘The fundamental fiction, one so broad as to escape being primarily legal at all’. Zie E. Moglen & R.J. Pierce, ‘Sunstein’s New Canons: Choosing the Fictions of Statutory Interpretation’, *Chicago Law Review*, volume 57, 1990, p. 1211.
- 15 Taal vertoont een ‘gebrek aan logische gaafheid’, zie Ch.P.A. Geppart, *Onevenwichtigheden in de belastingwetgeving*, FED, Amsterdam 1968, p. 16. Volgens Schierbeek loopt ons verstand daarom builen op zodra het zich te pletter loopt tegen de grenzen van de taal, B. Schierbeek, *Weerwerk*, 2^e druk, De Bezige Bij, Amsterdam 1980, p. 119. Zie verder over ‘de woorden en de dingen in het recht’, Dusarduin 2015, deel 3, hoofdstuk 3.
- 16 Vgl. het in 1958 in *Harvard Law Review* gevoerde debat tussen de rechtsfilosofen Fuller over dit fictieve verbod op voertuigen in het park en het relatieve belang van taal bij de toepassing van een rechtsregel. Zie over dit debat, ‘the most famous hypothetical in the common law world’, F. Schauer, ‘A Critical Guide to Vehicles in the Parc’, *New York University Law Review*, volume 83/4, 2008.
- 17 ‘No language stands alone. It draws life from its background’. K.N. Llewellyn, *The Bramble Bush: On Our Law and Its Study*, Oceana Publications, New York 1930, p. 79.
- 18 Niessen 2009, p. 39, benadrukt deze hoofdrol door de woorden van de wet te duiden als ‘plechtanker’. Ook hier blijkt taal een struikelblok: een plechtanker wordt alleen in nood gebruikt. Het is dus eerder een laatste toevlucht.
- 19 Zie verder P.J. van der Hoven, ‘De betekenis van interpretatiemethoden’, in: *Alles afwegende*, E.T. Feteris e.a. (red.), Ars Aequi Libri, Nijmegen 2007 (hierna: Van der Hoven 2007) en – in dezelfde bundel – A. Soeteman, ‘Het nutteloze nut van grammaticale interpretatie’.
- 20 Ontleend aan B. Schierbeek, *Vlucht van de Vogel*, De Bezige, Amsterdam Bij 1996, p. 15.

- 21 Niessen 2009, p. 13-18, noemt de grammaticale, de wetshistorische, de wetssystematische, de teleologische en de analoge methode. Ik beschouw de inzet van analogie echter als rechtsvorming, zie par. 4.
- 22 ‘Iedere beslissing (...) is tegelijk toepassing en schepping’, stelt Scholten. Zie P. Scholten, *Mr. C. Asser’s Handleiding tot de beoefening van het Nederlandsch burgerlijk Recht (Algemeen deel)*, W.E.J. Tjeenk Willink, Zwolle 1974 (3^e druk), (hierna: Scholten (Asser) 1974), p. 68. Drion acht evenwel de bijdrage aan de rechtsvorming van de meeste uitspraken marginaal. H. Drion, ‘Functies van rechtsregels in het privaatrecht’, in: *Speculum Langemeijer, 31 rechtsgeleerde opstellen*, Tjeenk Willink, Zwolle 1973, p. 50.
- 23 C.E. Smith, ‘Het woord als grenswachter: functies van taalkundige interpretatie voor de rechtsvinding’, *RM Themis* 2009/4, p. 45.
- 24 Zie de in de paragrafen 4 en 5 besproken voorbeelden.
- 25 Lubbers spreekt – terecht – over ‘het repareren’ van de wet. Zie A.O. Lubbers, ‘Rechtsvinding bij kwalitatief ondermaatse wetgeving’, *TFB* 2010/01 (hierna: Lubbers 2010).
- 26 H.C.F. Schoordijk, *Realistische en pragmatische rechtsvinding: taak en taakopvatting van de rechter in de westerse wereld*, Wolf Legal Publishers, Oisterwijk 2014, p. 16.
- 27 Bijv. S.K. Martens, ‘De grenzen van de rechtsvormende taak van de rechter’, *NJB* 2000/aflevering 14 (hierna: Martens 2000), J.B.M. Vranken, *Algemeen deel. Een vervolg*, Kluwer, Deventer 2005 en F. Herreveld, ‘De Hoge Raad, rechtsbedeler of geschillenbeslechter?’, *WFR* 2012/762.

de grens tussen wetgever en rechter scherper.²⁸ Over die afgrenzing is in de laatste eeuwen veel inkt gevloeid, hoewel de constatering dat de rechter ook recht *kan* vormen tegenwoordig door niemand wordt ontkend.

De vorming van ons recht beschouw ik als een coproductie van wetgever en rechter, de kwaliteit van onze wetgeving is hun gedeelde verantwoordelijkheid. Wetgever en rechter zijn *partners in law business*.²⁹ Dat partnerschap heeft ook gevolgen voor de driedimensionale taak van de rechter. Als partner dient de rechter zijn rechtsbeschermende taak zodanig te verrichten dat hij de kwaliteit van het door de wetgever gevormde recht kan waarborgen. Bij zijn interpretatie van het recht dient de rechter zijn partner tijdig te signaleren over de mankementen die hij constateert in het door de wetgever gevormde recht.³⁰ Tot slot behoort de rechter de kwaliteit van het door hem binnen dit partnerschap gevormde rechtersrecht optimaal te waarborgen. De noodzaak voor die waarborg is groot: het door rechters gevormde recht ontstaat nu eenmaal op andere wijze dan het wetgeversrecht.

2.2 Democratische legitimatie van het rechtersrecht

In een democratische rechtsstaat is de bevoegdheid tot rechtsvorming steeds aan grenzen gebonden, deze constatering geldt ongeacht de staatsrechtelijke positie van de rechtsvormer. Een dergelijke grens wordt weerspiegeld in de eis dat rechtsvorming democratisch gelegitimeerd moet zijn. Dit vereiste wordt regelmatig vertolkt als de these dat rechtsvorming gecontroleerd dan wel gecorrigeerd moet kunnen worden door middel van het kiezersoordeel in periodieke verkiezingen.³¹ Nu de rechter – anders dan de wetgever – niet verkozen wordt, zou dit gemis aan de mogelijkheid tot controle en correctie de rechterlijke rechtsvorming in de weg staan.³²

In mijn ogen dient deze gedachte genuanceerd te worden.³³

In onze wereld zijn immers de democratische controle- en correctiemogelijkheden van het door de nationale wetgever gevormde recht aanzienlijk geslonken door de groeiende betekenis van het bovennationale recht. Bovendien is de invloed van het kiezersoordeel op de uiteindelijke vaststelling van specifieke rechtsregels minimaal. Beide facetten van de democratische legitimatie van de wetgever zijn derhalve onderhevig aan slijtage.

Het terrein van de ‘democratische legitimatie’ is bovendien ruimer dan de beschreven mogelijkheden tot controle en correctie. Zinvoller is het daarom te kijken naar de dieperliggende wortels van dit vereiste.³⁴ De grondslag van ons staatsbestel is immers niet enkel haar representatieve democratie, maar ook en vooral *the rule of law*. Als rechtsstaat erkennen we het recht als het hoogste gezag, de kern van onze democratische samenleving is de geestelijke vrijheid en gelijkheid van alle burgers voor de wet. In deze samenleving dient rechtsvorming zich te richten op die idee van rechtvaardigheid. Het gevormde recht mag zodoende nimmer in strijd zijn met de grondnorm van gelijke zorg en respect.³⁵ Dat impliceert dat rechtsvorming democratisch gelegitimeerd is als het recht tot stand wordt gebracht in overeenstemming met die fundamentele norm van onze rechtsstaat. Het recht moet niet alleen aansluiten bij de binnen de samenleving geldende normen en waarden, dit recht moet eerst en vooral de belangen van alle burgers gelijkelijk serieus nemen. Recht dat deze democratische grondnorm kan waarborgen voldoet aan de legitimiteits-eis, dat geldt ongeacht de staatsrechtelijke positie van haar rechtsvormer, de wetgever of de rechter.³⁶

28 Vgl. C.A.J.M. Kortmann, ‘De rechtsvormende taak van de Hoge Raad’, in: W.M.T. Keukens & M.C.A. van den Nieuwenhuijzen (red.), *Raad & Daad. Over de rechtsvormende taak van de Hoge Raad*, Ars Aequi, Nijmegen 2008 en P.P.T. Bovend’Eert, ‘Wetgever, rechter en rechtsvorming – Partners in the business of law?’, *RM Themis* 2009/4.

29 J.B.M. Vranken, ‘Toeval of beleid? Over rechtsvorming door de hoogste rechters’, *NJB* 2000, p. 5. Zie ook M.W.C. Feteris, ‘Inleiding’ in: R. de Graaff c.s. (red.), *Rechtsvorming door de Hoge Raad*, Ars Aequi Libri, Nijmegen 2016. Beide auteurs spreken over de Hoge Raad, maar ik acht hun kenschetsen ook toepasbaar op andere leden van de rechterlijke macht.

30 J.L.M. Gribnau, A.O. Lubbers & H. Vording (red.), *Terugkoppeling in het belastingrecht*, Sdu Uitgevers, Amersfoort 2008 en van dezelfde auteurs ‘Verbetering van de kwaliteit van fiscale regelgeving door terugkoppeling’, *WFR* 2009/675. De Hoge Raad heeft aangegeven vaker dergelijke signalen te zullen geven aan de wetgever, zie par. 5.3.3.

31 P. Rijkema, *Rechtersrecht*, Boom Juridische uitgevers, Den Haag 2001 (hierna: Rijkema 2001), p. 21.

32 Rechters kunnen inhoudelijk alleen ter verantwoording worden geroepen door een forum bestaande uit collega’s. De gebondenheid van de rechter aan wet en recht biedt evenwel tegenwicht aan zijn onafzetbaarheid. Vgl. WRR, *De toekomst van de nationale rechtsstaat in 2002*, p. 185.

33 Meijerman nuanceert deze these op andere gronden. Hij betoogt dat door maatschappelijke ontwikkelingen het uitnutten van het democratische voordeel van de wetgever (zijn directe binding met de samenleving) lastiger is, terwijl zijn democratische nadeel (de last van de electorale druk) zich meer manifesteert. Die combinatie zou meer ruimte bieden aan normatieve toetsing door de rechter. Zie V.L. Meijerman, ‘Toetsing aan grondrechten en fundamentele rechtsbescherming: een zaak van uitsluitend politiek?’, *MBB* 2018/4-3. Zie over de toekomstige mogelijkheden voor een constitutionele toetsing het rapport van de Staatscommissie Parlementair Stelsel, *Tussenstand*, Kamerstukken II, 2017-2018, 34 430, nr. 7.

34 Rijkema 2001, p. 16. Hij concludeert terecht dat ‘het’ recht gericht moet zijn op het realiseren van een samenleving waarin burgers de mogelijkheid en de vrijheid hebben te leven naar hun persoonlijke levensideaal.

35 Vergelijkbaar met het door Dworkin geformuleerde beginsel van ‘equal concern and respect’, zie R. Dworkin, *Taking Rights Seriously*, Harvard University Press, Harvard 1977, p. 180 e.v. Overigens moet onderscheid gemaakt worden tussen rechtsbeginselen die als interne moraal van de wet haar rechtswaarden dienen en de verderstrekkende morele beginselen van de niet-wettelijke dimensie. Rechtsbeginselen worden weliswaar ingekleurd door de moraal, maar hun bereik is beperkt tot de wet. Vgl. J.L.M. Gribnau, ‘Legitimacy of the Judiciary’, in: E. Hondius & C. Jostra (red.), *Netherlands Reports to the Sixteenth International Congress of Comparative Law*, Intersentia, Antwerpen 2002 (hierna: Gribnau 2002), p. 9. Gribnau verwijst daarbij naar L.L. Fuller, *The Morality of Law*, Yale University Press, New Haven and London 1977.

36 Martens 2000, p. 751 concludeert terecht dat de legitimatie van de rechtsprekende macht weliswaar anders van aard is, ‘maar niet minder dan die van de beide andere machten van de trias politica’.

3. Karakteristieken van het rechtersrecht

Hoewel ook de rechter beschikt over een legitimatie tot rechtsvorming, houdt deze vaststelling echter niet in dat hij in elke situatie over dezelfde rechtsvormende ruimte kan beschikken als de wetgever, de primaire rechtsvormer in onze samenleving. De democratische legitimiteit van het recht functioneert immers optimaal als het recht wordt gevormd door het orgaan dat daartoe het beste is uitgerust. Op die wijze wordt verzekerd dat het gevormde recht niet alleen voldoet aan de eisen van democratische legitimiteit, maar ook aan de daarin vervatte kwaliteitseisen.³⁷ Het is dan (mede) afhankelijk van de omstandigheden van 'het geval' welke rechtsvormer – de rechter dan wel de wetgever – in een gegeven situatie de meest optimale mogelijkheden tot rechtsvorming bezit.³⁸ Daarbij kan de 'keuze' op de rechter vallen. Rechtsvorming door de rechter is wenselijk en zelfs noodzakelijk in situaties waar een door de wetgever gevormde rechtsregel de belangen van minderheidsgroepen of individuen over het hoofd dreigt te zien.³⁹ In andere situaties blijkt rechtsvorming in betere handen bij de wetgever, in het bijzonder op complexe rechtsgebieden met een ruim toepassingsbereik. De optimale 'keuze' voor de rechtsvormer is derhalve nauw gerelateerd aan de situatie waarin en de omstandigheden waaronder de rechtsvormer 'zijn' recht vormt. Die ontstaansgrond blijkt voor het rechtersrecht aanzienlijk anders dan de bakermat van het wetgeversrecht.⁴⁰

Een eerste opvallende karaktertrek van het rechtersrecht is dat de rechter alleen tot rechtsvorming kan overgaan in het kader van de berechting van een concreet rechtsgeschied. De rechter is daarmee afhankelijk van de zaken die aan hem worden voorgelegd, zijn rechtsvorming is passief van aard.⁴¹ Voor complexe en omvangrijke situaties is rechtsvorming door de rechter daarom minder geschikt:

'Voordat men uit de rechtspraak een gebouw (...) ziet oprijzen, moeten er in de vorm van opgeloste geschillen heel wat stenen zijn aangedragen.'⁴²

De klank van het rechtersrecht is van nature staccato, het gebouw van het door rechters gevormde recht komt broksgewijs tot stand. Dat vergroot het risico op een gebrek

aan samenhang in het gevormde recht, waardoor ook de continuïteit van het recht kan vastlopen op dit vertraagd tot stand komen.⁴³ Dit fragmentarische ontstaan van het rechtersrecht kan bovendien tot rechtsonzekerheid leiden gedurende een lange periode.⁴⁴

Een tweede karakteristiek van het rechtersrecht is dat ieder rechtsvormend oordeel van de rechter zich kenmerkt door een terugwerkende kracht.⁴⁵ Het oordeel wordt immers pas gevelld (ver) nadat de feiten zich hebben voorgedaan.⁴⁶ Dit retrospectieve karakter van het rechtersrecht staat op gespannen voet met de voorzienbaarheidseis van het recht. Als derde kenmerk geldt dat het door de rechter gevormde recht in onpartijdigheid gegrond is: de rechter dient geen partijbelangen. Deze objectiviteit kan bovendien een belemmering zijn voor rechtsvorming die een keuze uit verschillende alternatieven vereist die binnen de samenleving omstreden zijn.⁴⁷ De belangenafweging bij dergelijke normatieve keuzes ligt immers bij de wetgever. Uit jurisprudentie blijkt dat de Hoge Raad dit uitgangspunt ook respecteert.⁴⁸

Tot slot kan worden gewezen op het andere blikveld van de rechter. Zo lijkt de afstand van de rechter tot de samenleving groter, een periodiek verkozen wetgever staat dichterbij de bewoners van die gemeenschap.⁴⁹ Toch is het vertrouwen in de (niet-verkozen) rechterlijke macht groter dan het vertrouwen in de door 'het volk' verkozen wetgever.⁵⁰ De rechter heeft echter, anders dan de wetgever, niet de mogelijkheid om voorafgaand aan zijn uitspraak een publiek debat te initiëren over een voorgelegde kwestie. Bij rechtsvorming door de Hoge Raad leidt het ontbreken van een feitenonderzoek tot een verdere inperking van het blikveld van deze rechtsvormende rechter.

37 Een 'value clause' is noodzakelijk om de legitimiteit van de rechtsvormer te kunnen evalueren. Vgl. Gribnau 2002, p. 5.

38 Rijkema 2001, p. 16 spreekt over 'capaciteiten'. Mijns inziens staat echter de vakbekwaamheid van rechtsvormers niet ter discussie, het is veeleer de vraag naar 'de beste mens op de beste plaats'.

39 Meijerman 2018, par. 5.4 komt tot een gelijke conclusie, zij het via een andere aanvliegroute.

40 Ik beperk me tot de verschillen die relevant zijn voor de beoordeling van de rechtersfictie. Minder relevant is dan de constatering dat de rechter in zijn rechtsvormende uitspraak ook moet streven naar een rechtvaardige oplossing voor het voorliggende geval. Zie verder Rijkema 2001, p. 16 tot en met 19.

41 Gribnau 2002, p. 2 spreekt over een 'passive nature'.

42 K.V. Antal, *Enkele beschouwingen over het interpreteren door de belasting-rechter*, Kluwer, Deventer 1956, p. 14.

43 Door dit case-by-case karakter vindt rechtsvorming door de rechter plaats op 'an uneven, unsystematic, often illogical way'. R.B. Dworkin, *The Role of the Law in Bioethical Decision Making*, Indiana University Press, Bloomington and Indianapolis 1999, p. 9. Zie ook Gribnau 2002, p. 16.

44 Het verleden toont aan dat de Hoge Raad 'op langere termijn geen bekwame reparateur van fiscale wetgeving is'. Zie Lubbers 2010, par. 4, verwijzend naar de jurisprudentie inzake kasgeldproblematiek, vruchtgebruik-situaties en rentestromen. Een daarmee vergelijkbare (rechts)onzekerheid is momenteel zichtbaar op het terrein van de onzakelijke lening, zie par. 5.2.

45 Bentham duidt rechtersrecht daarom als hondenrecht (dog-law): 'When your dog does anything you want to break him of, you wait till he does it, and then beat him for it. This is the way you make laws for your dog: and this is the way the judges make law for you and me'. J. Bentham, 'Truth v. Ashhurst, Or Law as it is, contrasted with what is said to be', in Bentham, *Works 1838-1843, volume V*, p. 235.

46 Vgl. HR 6 april 2018, ECLI:NL:HR:2018:511 (aandelen SNS/Reaal), *NTFR* 2018/857 inzake een aanslag over het jaar 2013.

47 Rijkema 2001, p. 18.

48 Zie HR 14 april 1989, ECLI:NL:PHR:1989:AD5725, *NJ* 1989/469 (Harmonisatiewet arrest). Ook uit HR 12 mei 1999, ECLI:NL:HR:1999:AA2756, *BNB* 1999/271 (arbeidskostenforfait), r.o. 3.18 blijkt dat de Hoge Raad dit uitgangspunt respecteert.

49 Dat hoeft niet nadelig te zijn: de rechter loopt minder kans geïnfecteerd te worden door de waan van de dag.

50 Zie CBS/Statline cijfers 2017, *Vertrouwen in mensen en organisaties*. In 2017 blijkt het vertrouwen in de Tweede Kamer slechts 40,8%, waar het vertrouwen in de rechterlijke macht 72,9% bedraagt. Vertrouwen vergt echter onderhoud, zie Gribnau 2002, p. 15.

Bovenstaande karaktertrekken, eigen aan het rechtersrecht, betekenen dat rechtsvorming door de rechter minder geschikt is op twee uiteenlopende gebieden. Rechtersrecht is allereerst minder geschikt voor maatschappelijk omstrengde aangelegenheden, zijn onpartijdigheid belemmert rechtsvorming door de rechter op dat terrein. Daarnaast ligt rechtsvorming door de rechter evenmin voor de hand bij complexe kwesties, fiscale vraagstukken die in tijd of bereik omvangrijk zijn.⁵¹ In mijn ogen vormen het fragmentarische ontstaan van dit rechtersrecht en haar terugwerkende kracht een essentiële bedreiging voor de kwaliteit van het recht op complexe gebieden. Die risico's betreffen meerdere aspecten van de rechtszekerheid van het recht: haar voorzienbaarheid, haar consistentie en haar toegankelijkheid. De daaruit voortvloeiende noodzaak tot inperking van de rechtsvormende mogelijkheden van de rechter kan deels worden ondervangen door de later te bespreken waarborgen die deze mogelijk negatieve effecten van het rechtersrecht kunnen afzwakken.⁵² Deze kwaliteitseisen aan de rechterlijke rechtsvorming – vergelijkbaar met de eisen gesteld aan de kwaliteit van wetgeving⁵³ – kunnen de ruimte voor de rechter om op te treden als een goede *partner in law business* bestendigen. De noodzaak doet zich nog sterker voelen daar waar de rechtsvormende rechter, in afwijking van de reguliere rechtswerkelijkheid, een rechtersfictie creëert.

3.1 Twee soorten rechtersrecht

In de voorgaande paragrafen is geconcludeerd dat rechtsvorming een gezamenlijke verantwoordelijkheid is van zowel wetgever als rechter. Beschreven is ook dat de rechtsvorming door de rechter op een andere wijze tot stand komt. Deze bakermat van het rechtersrecht impliceert dat de rechtsvormende activiteiten van de rechter met zorgvuldigheid bezien moeten worden.⁵⁴ De noodzaak daartoe is mede afhankelijk van de categorie rechtersrecht. Er bestaan immers verschillende situaties waarin de rechter optreedt als rechtsvormer. Binnen dit artikel onderscheid ik het door rechters gevormde recht in twee hoofdcategorieën, ik noem ze het conventionele rechtersrecht en het contextuele rechtersrecht.

Tot de categorie 'conventioneel rechtersrecht' reken ik de rechtsvorming die herleidbaar is tot staatsrechtelijke afspraken, conventies. Dit rechtersrecht wordt gevormd in opdracht van een wetgevende macht, de rechter treedt nadrukkelijk op als wetgever-plaatsvervanger. Deze variant is onder meer zichtbaar bij de invulling van open normen in de nationale wet door de rechter.⁵⁵ Een ander voorbeeld betreft het rechtersrecht dat voorziet in rechtstekorten in de situaties waarin een nationale bepaling strijdig is met een hogere regeling, zoals een mensenrechtenverdrag of het Verdrag van Wenen.⁵⁶ In deze categorie zit de rechter structureel en bedoeld op de stoel van de nationale wetgever. Zoals we hierna zullen zien is het aantal rechtersficties in deze categorie beperkt.

Deze door de rechter gevormde rechtsfictie is vooral zichtbaar in de tweede categorie, het 'contextuele rechtersrecht'. In deze rubriek vormt de rechter zijn recht met een voorbijgaan aan de woorden van de wet, dit rechtersrecht wortelt in de context van de door de wetgever verwoorde rechtsregel. Indien die kracht van een rechtsregel niet meer voelbaar is in haar woorden – de letter van de wet vertolkt haar geest niet afdoende – verliezen de fiscale methoden voor rechtsinterpretatie hun waarde.⁵⁷ De rechter verlaat dan het terrein van de rechtsinterpretatie en betreedt het gebied van de rechtsvorming. Hij grondt evenwel zijn rechtsvormende oordeel in doel en strekking van een rechtsregel, de onderliggende rechtsnorm die onvoldoende tot uiting komt in de wettelijke woorden. De rechter vult dit normatieve gebrek op door rechtsfeiten binnen of buiten het bereik van deze rechtsregel te brengen waar deze zonder zijn ingrijpen niet onder zouden vallen. In dat opzicht kan de *rule of law* worden beschouwd als een verplichting aan de rechter om deze gebrekkige rechtsregel te repareren.⁵⁸ Het herschrijven van het bereik van de 'oude' rechtsregel creëert een rechtersfictie.

3.2 De rechtsfictie in het rechtersrecht

In de inleiding is de fiscale rechtersfictie gedefinieerd als een door de rechter gecreëerde afwijking van de reguliere fiscale rechtswerkelijkheid.⁵⁹ Uit deze definitie volgt dat rechtersficties in de categorie conventionele rechtsvorming

51 Bijvoorbeeld omdat ze ook werking hebben in de (verre) toekomst of meerdere fiscale rechtsgebieden kunnen bestrijken.

52 In 1992 sprak de Hoge Raad in zijn advies aan de Minister van Justitie over de mogelijke opheffing van het constitutionele toetsingsverbod met een fraai woord over 'temperingstechnieken'. Zie *NJCM-bulletin* 1992, p. 243 e.v. en de verwijzing in Kamerstukken II, 2001-2002, 28 355, nr. 2, p. 7 (voorstel Halsema). Zie verder par. 5.3.

53 Vgl. de Nota 'Zicht op wetgeving', Kamerstukken II, 1990-1991, 22 008, 1-2, inmiddels opgevolgd door de Nota 'Werken aan toekomstbestendige wetgeving', Kamerstukken II, 2015-2016, 33 009, nr. 12. Zie evenwel R.A.J. van Gestel, 'Wetgeving en de toets der kritiek', *RegelMaat* 2018 (33) voor een kritische beschouwing van dergelijke inhoudelijke eisen.

54 Zie A.O. Lubbers & H. Vording, 'Een eerste aanzet tot een toetsingskader voor de beoordeling van het werk van de belastingrechter waar deze optreedt als wetgever-plaatsvervanger', in: D.A. Albregtse & P. Kavelaars (red.), *Maatschappelijk heffen (Stevens-bundel)*, Kluwer, Deventer 2006 (hierna: Lubbers & Vording 2006).

55 Zoals de open norm goedkoopmansgebruik van art. 3.25 Wet IB 2001. Ook het begrip 'normaal, actief vermogensbeheer' van art. 3.90, lid 1, onderdeel c, Wet IB 2001 geldt, ondanks de opgesomde voorbeelden in de wettekst, als een open norm. Vgl. HR 9 oktober 2009, ECLI:NL:PHR:2009:BI0481, *BNB* 2010/117.

56 Vgl. de leer van de goede verdragstrouw waarbij wordt aangesloten bij het Verdrag van Wenen. Als bouwstenen voor deze leer gelden drie arresten van de Hoge Raad, gewezen op 5 september 2003: ECLI:NL:PHR:2003:AE8398, *BNB* 2003/379, *NTFR* 2003/1511 en ECLI:NL:PHR:2003:AE8404, *BNB* 2003/38, *NTFR* 2003/1512 (beide inzake fictief loon) en ECLI:NL:HR:AE8403, *BNB* 2003/380 (pensioenafkoop). Het gevormde recht is in overeenstemming met een reguliere rechtswerkelijkheid hoger dan de nationale rechtswerkelijkheid.

57 Vrij naar Geppaart 1973, p. 113. Zijn observatie betreft overigens het *fraus legis* instrument.

58 In vergelijkbare zin Gribnau 2002, p. 12.

59 Aangezien de fiscale rechtsfictie zich kenmerkt door een afwijken van de reguliere fiscale rechtswerkelijkheid, kan de enkele interpretatie van de in die werkelijkheid vervatte rechtsregel nimmer een rechtsfictie zijn.

schaars zijn: een op conventies berustende rechtsvorming brengt doorgaans geen afwijking van de reguliere rechtswerkelijkheid tot stand. Bij conventionele rechtsvorming herschrijft de rechter de reguliere rechtswerkelijkheid niet, in opdracht van de wetgever kleurt hij deze slechts in. De invulling van een open norm leidt zodoende niet tot het ontstaan van een rechtर्सfictie. Een fictie ontstaat hier pas op het moment dat de rechter de eerder door hem in de reguliere rechtswerkelijkheid geïntroduceerde rechtsregel doorkruist met nieuwe rechtsregel die afwijkt van de eerder gevormde rechtswerkelijkheid. Deze omslag in het denken van de rechter, het ‘omgaan van de Hoge Raad’, kan voortvloeien uit een verandering in externe factoren. Een dergelijke koerswijziging werd zichtbaar in het oordeel van de Hoge Raad dat het achterwege laten van activering van jaarlijkse uitgaven voor veldinventaris niet meer in overeenstemming was met goed koopmansgebruik gezien de administratieve ontwikkelingen.⁶⁰ De rechter kan ook terugkeren op zijn eerdere oordeel als gevolg van gewijzigd inzichten, zijn eigen opvatting evolueert dan.⁶¹ Ook de uit die omslag ontstane rechtsregel doorbreekt de tot dat moment geldende reguliere rechtswerkelijkheid en creëert daarmee een rechtर्सfictie.

De meeste door rechters gecreëerde rechtर्सficties treffen we echter aan in de wereld van het contextuele rechtर्सrecht. Ze ontstaan op het moment dat de rechter het bereik van een bestaande rechtsregel doorbreekt indien de aan hem voorgelegde situatie niet afdoende bestreken kan worden door de woorden van de rechtsregel.⁶² Bij deze reparatie van de leemte in het recht ontstaat de rechtर्सfictie.⁶³ De geïntroduceerde rechtर्सfictie bewerkstelligt een inkrimping of uitbreiding van de reguliere fiscale rechtswerkelijkheid. Het is rechtspraak die ‘plotseling met het oude breekt en een nieuwe regel stelt’.⁶⁴ De meest voorkomende variant van deze wijziging van ‘het bestaande’ is de inzet van een analogische redeneertrant. Ook de oudste Nederlandse rechtर्सfictie is gebaseerd op analogie.

3.3 Een historische rechtर्सfictie

Het in 1921 gewezen elektriciteitsarrest draait om de vraag of een tandarts die met een breinaald zijn elektriciteitsmeter manipuleert, kan worden vervolgd voor diefstal van elek-

tricititeit.⁶⁵ Ons rechtsgevoel noemt deze tandarts een dief omdat hij gratis ‘van het licht der lampen profiteert’.⁶⁶ Het toenmalige Wetboek van Strafrecht definieert diefstal echter als het ‘wegnemen van enig goed’.⁶⁷ Deze woorden van de wet schieten tekort in de situatie van de tandarts: elektricititeit is geen ‘goed’ en rommelen met een breinaald is geen ‘wegnemen’. De advocaat-generaal in deze zaak betoogt evenwel dat het diefstal delict beperkt zou moeten blijven tot ‘de’ werkelijkheid, de diefstal van concrete voorwerpen.⁶⁸ De Hoge Raad oordeelt echter anders. Nu de bestaande rechtsregel bedoeld is om waardevolle zaken te beschermen, moet deze waarborg ook gelden voor eveneens waardevolle elektrische energie.⁶⁹ Door op deze wijze het bereik van de reguliere rechtsregel uit te breiden kan de tandarts voor diefstal worden veroordeeld. De Hoge Raad treedt daarbij op als rechtsvormer: hij brengt met een analogische redenering een handeling die in ethisch, sociaal en economisch opzicht het karakter van diefstal draagt, binnen het bereik van de te beperkt verwoorde rechtsregel.⁷⁰

Hoewel de annotator bij het arrest het rechtर्सvormende karakter van deze uitspraak herkent, stelt hij dat deze schepping van het recht uitsluitend in het uiterlijk aanwezig is:

‘Wat het innerlijk betreft, doet de rechter toch weinig anders dan constateeren wat in het rechtर्सbewustzijn van het volk in het maatschappelijk leven, in het verkeersleven als recht leeft.’⁷¹

In die woorden klinkt het basiskensmerk van de rechtर्सfictie door. De rechter herschrijft vanuit de ratio van de rechtsregel (haar innerlijk) het bereik van de woorden van de rechtsregel (haar uiterlijk). Dit ‘herschrijven’ typeert de rechtर्सfictie gevormd op basis van analogisch redeneren. Tot de familie van de analogie reken ik de extensieve interpretatie, het fraudis instrument en de herkwalficatie.

60 HR 1 februari 2008, ECLI:NL:PHR:2008:BA4224, BNB 2008/106, NTFR 2008/244. De rechter herziет daarmee onder meer HR 27 november 1957, ECLI:NL:HR:1957:AY1054, BNB 1958/8.

61 Nu niemand het denken van een ander bedenken kan, is deze kanteling van gedachten lastig te voorspellen.

62 Dit leemteprobleem kan een daadwerkelijke, normatieve leemte betreffen of een axiologische leemte waarbij de rechter het oneens is met de wijze waarop de wetgever een situatie normeert. Zie H. Jansen, *Van omgekeerde strekking. Een pragma-dialectische reconstructie van a contrario argumentatie in het recht* (diss. Universiteit van Amsterdam), Thela Thesis, Amsterdam 2003, p. 27.

63 Ook mogelijk is de rechtsverfijning die het bereik van een rechtsregel inperkt als strikte toepassing in strijd komt met haar bedoeling. Deze techniek komt minder vaak voor, ik bespreek haar daarom niet.

64 Scholten (Asser) 1974, p. 137 inzake het Lindenbaum-Cohenarrest (HR 13 januari 1919, ECLI:NL:PHR:1919:AG1776, NJ 1919/161). Zijn kenschets is ook toepasbaar op andere voorbeelden van rechterlijke rechtsvorming.

65 HR 23 mei 1921, ECLI:NL:HR:1921:186, NJ 1921/564.

66 Taverne in zijn noot bij HR 23 mei 1921, ECLI:NL:HR:1921:186, NJ 1921/564.

67 Art. 310 WvSr: ‘Hij die enig goed dat geheel of ten dele aan een ander toebehoort wegneemt, met het oogmerk om het zich wederrechtelijk toe te eigenen, wordt, als schuldig aan diefstal, gestraft.’ Deze tekst stamt uit 1881. De wetgever kon dus geen rekening houden met het onstoffelijke karakter van elektricititeit: Edisons eerste gloeilamp brandt pas in 1882.

68 Conclusie A-G Besier bij HR 23 mei 1921, ECLI:NL:HR:1921:186, NJ 1921/564. Hij stelt: ‘Tot welke ongerijmdheden men anders komt, leert het vonnis van een Italiaanschen rechter, die als diefstal van het goed “genetische energie” de handeling strafte van den herder, die zijn geiten heimelijk had laten bespringen door eens anders bokken.’

69 HR 23 mei 1921, ECLI:NL:HR:1921:186, NJ 1921/564. Drielsma 1958, p. 100 spreekt over extensieve wetsinterpretatie, Scholten (Asser) 1974 p. 70 duidt het als een analogie. Dat onderstreept de ragfijne scheidslijn tussen beide methoden.

70 Daarmee fingeert de Hoge Raad tevens dat de manipulatie van de meter een ‘wegnemen’ vormt. Taverne duidt dit als de tweede fictie, stellende: ‘De jurist is van ouds zoo verzot op ficties, dat hij er bijna niet buiten kan. Daarom hindert het hem niet zoo erg om iets dat wit is zwart te noemen.’ Zie noot Taverne bij HR 23 mei 1921, ECLI:NL:HR:1921:186, NJ 1921/564.

71 Noot Taverne bij HR 23 mei 1921, ECLI:NL:HR:1921:186, NJ 1921/564.

Zoals hierna zal blijken brengt de rechter ook met behulp van deze analogieën rechtsfeiten binnen het bereik van een te beperkt verwoorde rechtsregel.

4. De familie van de analogie

4.1 De analogie en haar aanverwanten

Inzet van analogie door de rechter betekent dat op basis van een gelijk(aardig)heid wordt geredeneerd.⁷² In essentie berust het gebruik van analogie op een (verruimde) toepassing van het gelijkheidsbeginsel. Bij een analogische benadering wordt immers een rechtsregel toegepast op een niet in de wet geregelde situatie die dicht bij het vergelijkbare, wel geregelde geval ligt. Daarmee breidt de rechter het toepassingsgebied van de reguliere rechtsregel uit tot feiten en omstandigheden die niet volgens de woorden van de rechtsregel, maar wel naar haar doel en strekking binnen haar bereik moeten vallen.⁷³ Aan de hand van deze analogie repareert de rechter niet alleen de door hem geconstateerde gebreken, hij wijzigt daarmee de reguliere rechtswerkelijkheid.⁷⁴ Daardoor ontstaat een rechtर्सfictie.⁷⁵

Wie de lijnen scherp wil trekken, kan een onderscheid aanbrengen tussen de analogische benadering van een rechtsregel en een extensieve interpretatie van haar verwoording. Drielsma suggereert vervolgens dat een analogisch redenerende rechter het recht zou *vormen* door de *rechtsregel* uit te breiden, terwijl het extensief interpreteren een vorm van *interpretatie* van het recht zou zijn waarbij de *woorden* van de wet worden opgerekt.⁷⁶

Die visie vraagt om een voorbeeld. Stel dat een rechtsregel aan het optreden van feit A rechtsgevolg B verbindt. Feit Aa valt dan buiten het wettelijk geregelde gebied. Gezien de ratio van de rechtsregel concludeert de rechter evenwel dat rechtsgevolg B zou moeten gelden, maar zijn gevolgtrekking struikelt over de verwoording van de rechtsregel. Een extensief interpreterende rechter zou dan stellen dat onder feit A ook feit Aa moet worden begrepen, die interpretatie

rekt volgens Drielsma ‘slechts’ de woorden van de rechtsregel op. Kiest de rechter voor analogische wetstoepassing dan zou hij naast de bestaande rechtsregel (wanneer A dan B) een nieuwe rechtsregel plaatsen (wanneer Aa dan B). Hij zou daarmee het bereik van de reguliere rechtswerkelijkheid uitbreiden.⁷⁷ Bij deze analogie zou volgens Drielsma de rechter zijn eigen standpunt uitdragen (rechtsvorming), waar een extensieve interpretatie de onuitgesproken gedachten van de wetgever zou vertolken (rechtर्सinterpretatie). Deze redenering is wankel:

‘Van wat de wetgever gedaan zou hebben, als hij gedacht had aan iets, waaraan hij in werkelijkheid niet dacht, weten wij niets.’⁷⁸

De door Drielsma aangebrachte afbakening tussen analogie en extensieve interpretatie is ook dubieus in haar resultaat, het rechtsgevolg van beide benaderingen (B) is volstrekt gelijk. Tussen beide technieken bestaat hooguit een subtiel verschil in graad.⁷⁹ Ik maak daarom geen onderscheid tussen analogisch redeneren en extensief interpreteren. In beide situaties vormt de rechter recht omdat hij met zijn oordeel de grens van een taalkundig mogelijke uitleg van de wettelijke woorden passeert. Bovendien doorbreekt de rechter met zijn oplossing de reguliere rechtswerkelijkheid zodat een rechtर्सfictie ontstaat. Voor de leesbaarheid spreek ik hierna alleen over het analogisch denken van de rechter, daaronder schaar ik ook de parallelle benadering van zijn extensieve interpretatie.

4.2 Fiscale analogie

Ook in het fiscale recht maakt de rechter gebruik van de analogie.⁸⁰ Een op analogie gebaseerde rechtsvorming wordt onder meer ingezet om het bereik van een faciliterende rechtsregel uit te kunnen breiden. Zo oordeelt de rechter dat bijdragen aan een uitvaartfonds op islamitische grondslag aftrekbaar zijn, hoewel de voor aftrek vereiste rechtens afdwingbare aanspraak ontbreekt. Een fondsdeelnemer baseert zijn aanspraak evenwel op in religie gewortelde verplichtingen van moraal en fatsoen. De aldus gewaarborgde aanspraak is *zozeer vergelijkbaar* met de juridische aanspraak van deelnemers aan andere fondsen, dat de facto voldaan wordt aan de in de wet gestelde verplichting.⁸¹ Analogisch redeneren is ook aanwezig in het oordeel van de rechter dat het uitsluitend om veiligheidsredenen afzien van inschrijving van een kind op het adres van

72 Vgl. HR 13 april 2012, ECLI:NL:PHR:2012:BP6667, BNB 2012/190, NTFR 2012/1074.

73 Het is ook mogelijk om met analogisch redeneren het bereik van een rechtsregel in te krimpen. Om de leesbaarheid van de tekst te behouden werk ik die mogelijkheid verder niet uit.

74 Anders: Geppaart en Niessen. Zij beschouwen de inzet van analogie niet als rechtsvorming, maar als rechtर्सinterpretatie. Zie Geppaart 1965, p. 94 en Niessen 2009, p. 35.

75 Vaihinger ziet de rechtर्सfictie als een speciale analogie: ‘Der psychologische Mechanismus ihrer Anwendung besteht auch darin, dass ein einzelner Fall unter ein für ihn nicht eigentlich bestimmtes Vorstellungsgebilde subsumiert wird, dass also die Apperzeption eine bloss analoge ist.’ H. Vaihinger, *Die Philosophie des Als Ob. System der theoretischen, praktischen und religiösen Fiktionen der Menschheit auf Grund eines idealistischen Positivismus. Mit einem Anhang über Kant und Nietzsche*, Verlag von Felix Meiner, Leipzig 1911, Geraadpleegd: 7/8° druk 1922. Zie Dusarduijn 2015, deel 1, hoofdstuk 1.

76 H.A. Drielsma, *De wetsinterpretatie in het fiscale recht en de fiscale rechtर्सbescherming van de Nederlandse staatsburger* (diss. Utrecht), Kluwer, Deventer 1958 (hierna: Drielsma 1958), p. 100 e.v. Drielsma spreekt overigens over analogie die leidt tot de uitbreiding van de rechtर्सnorm. Ik acht die aanduiding onjuist: de rechtर्सnorm weerspiegelt immers de onderliggende gedachte van de rechtsregel. Die norm, de ratio, wordt niet uitgebreid door analogie.

77 Vgl. B.M. Telders, ‘Wetsontduiking’, *WPNR* 1934/3360.

78 Scholten (Asser) 1974, p. 70.

79 Scholten (Asser) 1974, p. 69-70.

80 Die analogie wordt door sommigen gekwalificeerd als interpretatietechniek, zie bijv. Geppaart 1995, p. 93-95. Ik acht die aanduiding onjuist, met de inzet van de analogie wijzigt de rechter de reikwijdte van een rechtsregel: hij vormt daarmee recht.

81 Hof Amsterdam 1 mei 2014, ECLI:NL:GHAMS:2014:1513, NTFR 2014/1776 inzake art. 6.19 Wet IB 2001 (oud).

diens pleegouder moet worden beoordeeld alsof beiden wel op hetzelfde adres staan ingeschreven.⁸²

In het fiscale recht kan de inzet van analogie ook worden ingezet om het bereik van een belastende rechtsregel uit te breiden. Die analogie doorkruist echter de op de wettekst gebouwde verwachting van belastingplichtigen, ze staat daarom op gespannen voet met de vereiste voorzienbaarheid van het recht.⁸³ Die voorzienbaarheid, een essentieel aspect van de rechtszekerheid, impliceert dat een belastingplichtige in beginsel mag vertrouwen op de woorden van de wet.

Als evenwel de uitbreiding van het bereik van een rechtsregel gegrond is in doel en strekking van deze bepaling, is in zoverre geen sprake van het doorkruisen van een gerechtvaardigde verwachting. Die begrenzing van de analogie ligt dan ook verder dan de woorden van de wet. De grens ligt daar waar het beginsel van de (verdelende) rechtvaardigheid kruist met het beginsel van de rechtszekerheid. Tegenover het belang van de rechtszekerheid staat immers het belang van een rechtvaardige verdeling van de fiscale lasten, dat belang vereist dat de naar doel en strekking van de wet verschuldigde belastingheffing niet wordt ontgaan.⁸⁴ Als twee rechtsbeginselen conflicteren, moet worden bepaald welke van de twee het zwaarst weegt in de gegeven situatie.⁸⁵ De vraag of analogie mag worden toegepast om het bereik van een rechtsregel uit te breiden tot buiten haar woorden vereist derhalve een afweging tussen beide beginselen.⁸⁶ Het belang van de verdelende rechtvaardigheid weegt mijns inziens zwaarder in een situatie waarin een redelijk denkende belastingplichtige geen aanspraak van de zijde van de fiscus meer hoeft te verwachten. Pas daar vindt de analogie dan zijn grenzen.⁸⁷ In misbruiksituaties ondervindt het analogisch redeneren dan geen hinder van de voorzienbaarheidseis van het rechtszekerheidsbeginsel. Een rechter die met behulp van een analogische redenering het bereik van een rechtsregel wil uitbreiden om misbruik te voorkomen, kiest veelal voor speciale analogieën: het *fraus legis* instrument of de herkwalificatie. Ook bij deze tech-

nieken wordt recht gevormd dat afwijkt van de reguliere rechtswerkelijkheid waardoor een rechtर्सfictie ontstaat.

4.3 *Fraus legis*: misbruik bestrijden met analogie

Het door de Hoge Raad geïntroduceerde instrument *fraus legis* – in de letterlijke betekenis ‘bedrog van de wet’ – duidt op de bestrijding van misbruik van het recht. Het leerstuk draait dan ook hoofdzakelijk om het gedrag van een kwaadwillige belastingplichtige. Hij houdt zich nauwlettend aan de woorden van de wet, maar in werkelijkheid frustrereert hij haar geest. Hij verricht immers handelingen die niet onder een strikt taalkundige uitleg van de te vermijden rechtsregel vallen, maar deze handelingen creëren een rechtstoestand die sterk lijkt op de toestand waarop deze bepaling toepasselijk is.⁸⁸

In het in 1926 gewezen ‘drie dagen-arrest’ maakt de rechter voor het eerst gebruik van het *fraus legis* instrument, een in analogie gegronde methode. In deze zaak draagt een erfflater vermogen over en bedingt daarbij een periodieke uitkering die voortduurt tot drie dagen voorafgaand aan zijn overlijden. Nu volgens de destijds geldende successiewet een schenking alleen wordt belast indien de schenker zich een periodieke uitkering voorbehoudt tot aan zijn dood, is de gedachte dat het drie dagen-beding de belastbaarheid van de schenking verhindert.⁸⁹ De Hoge Raad oordeelt echter dat het beding slechts gericht is op vrijdeling van een wettelijk voorschrift, terwijl de

‘door partijen geschapen rechtstoestand zo-zeer aan den door de wet aan belasting onderworpen toestand nabij komt, dat doel en strekking der wet zouden worden miskend indien de in *fraudem legis* gepleegde handeling der partijen niet evenals de in de wet voorziene verrichting door de belasting werd getroffen’⁹⁰ (curs. SD)

De schenking wordt dus toch belast. Met deze gelijkstelling van feitelijk verschillende situaties passeert de rechter de reguliere fiscale rechtswerkelijkheid: hij breidt de werking van de woorden van de wet uit totdat ze ook de vergelijkbare situatie omvatten.⁹¹ Met het oog op de strekking van ‘de’ belastingwet creëert de rechter met deze analogische redenering een rechtर्सfictie. Ook deze speciale analogie is gebaseerd op het gelijkheidsbeginsel, zoals blijkt uit de

82 Met deze rechtर्सfictie komt de ouderschapsverlofkorting binnen bereik van de pleegouder, zie Hof Amsterdam 22 november 2012, ECLI:NL:GHAMS:2012:BY4619, NTFR 2013/186.

83 Het strafrecht hanteert daarom een, overigens niet absoluut, analogieverbod. Vgl. J. de Hullu, *Materieel strafrecht. Over Algemene Leerstukken Van Strafrechtelijke Aansprakelijkheid Naar Nederlands Recht*, 4^e druk, Kluwer, Deventer 2009, p. 97.

84 Dat zou leiden tot een oneerlijke verdeling van fiscale lasten.

85 Dat vereist balanceren. Barak noemt dit ‘a very important tool in fulfilling the judicial role’. Hij duidt het oplossen van dit conflict tussen beginselen als een ‘normative process’. Zie Barak 2010, p. 35-36.

86 Tipke stelt: ‘Da dies aber so ist, ist nicht einzusehen, warum Lückenausfüllung im Wege der Analogie durch Behörden und Gerichte keine rechtssichere Basis sollte abzugeben vermögen.’ K. Tipke, *Steuergerechtigkeit in Theorie und Praxis. Vom politischen Schlagwort zum Rechtsbegriff und zur praktischen Anwendung*, Köln 1981, p. 130, noot 166.

87 Vgl. Geppart 1965, p. 93. IJerman drukt zich directer uit met zijn stelling dat de rechtszekerheid niet zou zijn bedoeld voor de belastingverijdelaar die zichzelf door het ‘uitmelken’ van de belastingwetgeving in de risicosfeer begeeft. Zie R.L.H. IJerman, *Het leerstuk van de wetsontduiking in het belastingrecht* (diss. Universiteit Amsterdam), Kluwer, Deventer 1991 (hierna: IJerman 1991), p. 89.

88 Vgl. R. H. Happé, Preadvies ‘Belastingethiek: een kwestie van fair share’, in: *Belastingen en ethiek. Geschriften van de Vereniging voor Belastingwetenschap*, nr. 243, Kluwer, Deventer 2011 (hierna: Happé 2011), p. 15.

89 Inmiddels is deze analogie gecodificeerd, ze is verwoord in art. 10 SW 1956.

90 HR 26 mei 1926, ECLI:NL:HR:1926:78, NK 1926, 723.

91 Feit Aa wordt daarmee gelijk gesteld aan feit A, zie par. 4.1. Er wordt met andere ogen gekeken naar de gepresenteerde feiten en handelingen. Vgl. J.H.M. Nieuwenhuizen, *Rechtsvinding en fiscale werkelijkheid* (diss. Tilburg University), Kluwer, Deventer 2010 (hierna: Nieuwenhuizen 2010), p. 36.

woorden ‘zozeer nabij’ die de rechter regelmatig benut in deze situaties.⁹²

De Hoge Raad past deze techniek toe als de belastingplichtige met het oogmerk van belastingverrijdeling, een kunstmatige en van elk reëel belang ontholte weg kiest die ertoe leidt dat in strijd met doel en strekking van de wet wordt gehandeld.⁹³ Over nut en noodzaak van de motiefoets – het oogmerk van belastingverrijdeling – wordt verschillend gedacht. IJzerman stelt dat het ontgaansmotief een zelfstandige betekenis heeft nu de Hoge Raad deze beweegreden telkens als voorwaarde hanteert.⁹⁴ Schoordijk acht evenwel de beweegreden van de belastingplichtige irrelevant.⁹⁵ In zijn ogen geeft de ratio van de rechtsregel de doorslag, niet het oogmerk dat de belastingplichtige heeft met zijn handelingen. Dit motief zou bij *fraus legis* geen zelfstandige betekenis hebben: het met een ‘gewone’ analogische benadering oprekken van het bereik van een rechtsregel volstaat om een gekunstelde constructie die haaks staat op doel en strekking van de belastingwet te kunnen doorkruisen. Het *fraus legis* instrument is evenwel een *ultimum remedium*. Het subjectieve motiefvereiste voorkomt dat de rechtszekerheid van belastingplichtigen die niet te kwader trouw zijn ten onrechte wordt aangetast. De motiefoets is daarmee een noodzakelijk element van het rechterlijk balanceren tussen het beginsel van de rechtszekerheid en het beginsel van de (verdelende) rechtvaardigheid.⁹⁶

De *fraus legis* jurisprudentie laat zien dat ook een ‘analogie met het niets’ mogelijk is.⁹⁷ Met deze ‘substitutie door nihil’ ontkent de rechter het bestaan van daadwerkelijk opgetreden rechtshandelingen en/of reële rechtsfeiten. Deze worden ‘weggedacht’: hun kunstmatige karakter is zo groot dat de rechter hun onwerkelijkheid bestendigd door te doen alsof ze niet bestaan. Deze rechtshandelingen doorbreekt de reguliere rechtswerkelijkheid waardoor de achter de feiten schuilende echte werkelijkheid, het niets, wordt onthuld.⁹⁸ Dat lot ‘treft’ de belastingplichtigen die voor één dag een geregistreerd partnerschap aangaan om daarmee

overdrachtsbelasting te besparen.⁹⁹ Deze eendagsvlug sneuvelt: het ultrakorte partnerschap lijkt zozeer op de situatie zonder partnerschap dat de rechter deze overeenkomst niet erkent. Met het oog op de ratio van de vrijstelling negeert de Hoge Raad het in elkaar geknutselde partnerschap zodat de nagestreefde vrijstelling terecht niet wordt verleend. Dit negeren van rechtsfeiten en rechtshandelingen vormt het hart van de analogie met ‘het niets’.

4.4 Herkwalificatie: een analogische afbakening

De fiscale rechtswerkelijkheid leunt sterk op civielrechtelijke begrippen. De rechter kan echter de civielrechtelijke kwalificatie van feiten en omstandigheden doorbreken door ze een ander fiscaal label te geven. Die herkwalificatie leidt tot andere fiscale gevolgen dan op grond van de civielrechtelijke vorm verwacht wordt. Deze herziening kan noodzakelijk zijn indien de (economische) werkelijkheid van een belastingplichtige niet wordt gedekt door het gepresenteerde civielrechtelijke kleed. Ook deze herkwalificatie stoelt in de kern op een analogische redenering.¹⁰⁰ In materieel opzicht dekt het gepresenteerde civielrechtelijke kleed ‘de lading’ immers niet: de feiten en omstandigheden komen zodanig overeen met een andere werkelijkheid dat de rechter slechts deze laatste realiteit in aanmerking neemt. Die analogische benadering weerklinkt in het Unilever-arrest, voor veel fiscalisten de oermoeder van het leerstuk van de herkwalificatie.¹⁰¹ Het arrest betreft het onderscheid tussen eigen en vreemd vermogen in de vennootschapsbelasting, een fiscaal relevante distinctie. Fiscaalrechtelijk is een vergoeding voor eigen vermogen (zoals dividend) per slot van rekening niet aftrekbaar van de winst, terwijl een vergoeding voor vreemd vermogen (zoals rente) in beginsel wel ten laste van de winst kan worden gebracht.¹⁰² Het stempel ‘geldlening’ of ‘kapitaalstorting’ beïnvloedt zodoende het belastbare resultaat, een gegeven dat tot fiscale kunsten kan uitnodigen. Die kunsten hebben onder meer geleid tot de introductie van het leerstuk van de herkwalificatie in de rechtspraak. Hoewel de Hoge Raad vasthoudt aan de hoofdregel dat de civielrechtelijke vorm in beginsel beslissend is voor de kwalificatie van een geldverstrekking, formuleert hij in het Unilever-arrest een drietal uitzonderingen: de schijnwezenlening, de bodemlozeputlening en de deelnemerschaplening. Valt een lening onder een van deze uitzonderingen, dan kwalificeert deze

92 Zo wordt in de kasgeldjurisprudentie gesproken over een rechtstoestand die de door de wet geregelde rechtstoestand zo *dicht* benadert, dat doel en strekking van art. 24 Wet IB 1964 miskend zou worden indien beide situaties niet op dezelfde manier behandeld zouden worden. Vgl. HR 11 juli 1990, ECLI:NL:HR:1990:ZC4345, *BNB* 1990/290, r.o. 4.8.

93 HR 10 februari 2012, ECLI:NL:HR:2012:BK1057, *BNB* 2012/127, *NTFR* 2012/639 (leaseconstructie ziekenhuisapparatuur), r.o. 3.3.1.

94 IJzerman 1991, p. 110.

95 H.C. F. Schoordijk, ‘Enige aspecten van privaatrecht en fiscaalrechtelijke rechtsvinding’, *WFR* 1997/919, par. 2.5 en 2.6, p. 940. In vergelijkbare zin B.M. Telders, ‘Wetsontduiking’, *WPNR* 1934/3360. Happé hanteert eveneens een objectieve zienswijze met zijn voorstel om ‘het ongebreidelde nastreven van het eigenbelang’ van belastingplichtigen in te perken door bij de beoordeling van *fraus legis* constructies niet langer het motief van belastingverrijdeling te stellen. Zie Happé 2011, p. 37.

96 Zie par. 4.2.

97 In 1984 past de Hoge Raad voor het eerst deze benadering toe, zie HR 21 november 1984, ECLI:NL:PHR:1984:AC8603, *BNB* 1985/32 (meegekochte rente op obligaties en voorzienbaar verlies).

98 De rechter ‘ont-schrijft’ die realiteit, als een schrijver ‘in het negatieve’: ‘De dingen van hun naam beroofd en ongedaan gemaakt, de woorden uitgewist tot ook het eerste nooit gezegd was.’ Zie C. Nooteboom, *Zelfportret van een ander. Dromen van het eiland en de stad van vroeger*, Uitgeverij Atlas, Amsterdam/Antwerpen 1993, p. 73.

99 HR 15 maart 2013, ECLI:NL:HR:2013:BY0548, *BNB* 2013/151. Zie N.C.G. Gubbels, ‘Huwelijkse voorwaarden, samenlevingscontract en schenkbelaasting’, in: J.A.G. van der Geld & I.J.F.A. van Vijfeijken (red.), *Rijckers Bundel. Opstellen aangeboden aan Prof. Dr. A.C. Rijckers*, Tilburg: Tilburg University 2013, p. 163.

100 Vgl. de rechtsregel ‘als A dan rechtsgevolg B’. Herkwalificatie herschrijft feit Aa tot feit A, voor dat herschreven feit treedt rechtsgevolg B op (als Aa=A dan B). Dat is strikt genomen iets anders dan de extensieve interpretatie die zou stellen dat onder A ook feit Aa valt (niet Aa is A). Ook hierbij geldt evenwel dat het verschil subtiel is.

101 Hoewel de techniek van herkwalificatie eerder is benut zet de Hoge Raad met dit arrest, HR 27 januari 1988, ECLI:NL:HR:1988:ZC3744, *BNB* 1988/217, de systematiek – één hoofdregel en drie limitatieve uitzonderingen – helder uiteen.

102 M.u.v. het nog steeds groeiende woud aan renteaftrekbeperkingen.

geldverstrekking voor het fiscale recht als kapitaal. Het civielrechtelijke vreemde vermogen wordt zodoende voor fiscale doeleinden geherkwalificeerd tot eigen vermogen. Dit verhangen van de naambordjes betekent onder meer dat de rente die een vennootschap daadwerkelijk betaalt over een herlabelde lening fiscaal niet aftrekbaar is, de vergoeding wordt immers fiscaal herschreven tot dividend. Dit leerstuk behoort onmiskenbaar tot het terrein van de rechttersfictie: met herkwalificatie wordt afgeweken van de reguliere fiscale rechtswerkelijkheid, het uitgangspunt dat de civielrechtelijke vorm van een geldverstrekking de basis vormt voor de fiscaliteit. De deelnemerschapslening is als enige geherkwalificeerde lening gecodificeerd.¹⁰³ Hoewel de wettekst aanvankelijk een uitwerking bevatte van de omstandigheden waaronder deze lening als eigen vermogen gold, wordt sinds de wet 'Werken aan winst' volstaan met een abstracte formulering. Als deelnemerschapslening geldt sindsdien elke lening die onder zodanige voorwaarden is aangegaan dat deze feitelijk functioneert als eigen vermogen van de belastingplichtige.¹⁰⁴ Voor een concretisering van de afbakening tussen eigen en vreemd vermogen verwijst de wettekst sinds 2007 terug naar de rechter. De oorspronkelijke rechttersfictie is dus na haar aanvankelijke codificatie door de wetgever nogmaals getransformeerd, ze belandt uiteindelijk als een open norm in de wet.

Anders dan toepassing van *fraus legis*, een oplossing voor situaties waarin sprake is van wetsontduiking, kan deze 'fiscaalrechtelijke omvorming' ook in het voordeel van een belastingplichtige werken.¹⁰⁵ Ondanks dit verschil in richting is het onderscheid tussen *fraus legis* en herkwalificatie niet groot. Langereis stelt weliswaar dat de rechter bij *fraus legis* de rechtsregel zou oprekken, terwijl bij de herkwalificatie het feitencomplex zou worden omgevormd, maar zijn visie acht ik onjuist.¹⁰⁶ Bij beide leerstukken knoopt de rechter immers met het oog op doel en strekking van een rechtsregel andere rechtsgevolgen vast aan de feiten en omstandigheden dan verwacht bij een strikt toepassen van de wettekst. De *facto* wordt bij beide analogieën het bereik van de rechtsregel herschreven.¹⁰⁷ Ook herkwalificatie roept een rechttersfictie in het leven, net als de toepassing van *fraus legis* en de inzet van andere analogische redeneer-

wijzen. Al deze verwanten vereisen speciale zorg van de rechter die deze rechttersficties creëert.

5. Grenzen aan de rechtsvormende rol van de rechter

5.1 Het potentieel waardevolle bestaan van de rechttersfictie

Uit het voorgaande blijkt dat de rechter de analogische redeneerwijze benut om de actieradius van zowel faciliterende als belastende rechtsregels uit te kunnen breiden. Met het herschrijven van de reikwijdte van deze rechtsregels doorbreekt de rechter de reguliere fiscale rechtswerkelijkheid en vormt daarmee een rechttersfictie. Deze breuk is evenwel gegrond in doel en strekking van deze rechtswormgerelateerde werkelijkheid. De rechttersfictie kan zodoende worden beschouwd als de concretisering van een aan het recht ten grondslag liggende norm. De inzet van een rechttersfictie kan zelfs onvermijdelijk zijn om de *rule of law* te kunnen waarborgen.¹⁰⁸ De rechttersfictie is immers in staat om onvolkomenheden in de reguliere fiscale rechtswerkelijkheid, te repareren om zodoende het 'best mogelijke' recht te kunnen vormen. Wie met deze blik kijkt ziet dat de rechttersfictie een waardevolle toevoeging aan het door de wetgever gecreëerde recht kan zijn: ze bezit het talent om gebrekkelijk wetgeversrecht te transformeren tot optimaal recht.¹⁰⁹ Recht dat bovendien democratisch gelegitimeerd is omdat het voldoet aan de vereiste norm gelijke zorg en respect.¹¹⁰

De rechttersfictie heeft dus bestaansrecht, al is haar bestaan niet onomstreden. Legitimiteit van het (rechtters)recht vereist immers ook dat rechtsregels voldoen aan het beginsel van de rechtszekerheid. Een belastingplichtige moet niet alleen een juiste inschatting kunnen maken van de concrete uitwerking van de rechtsregels behorende tot zijn rechtswerkelijkheid, deze rechtsregels moeten ook consistent en toegankelijk zijn. De kenmerken van de rechttersfictie – haar fragmentarische ontstaan en haar van nature terugwerkende kracht – staan op gespannen voet met deze aspecten van de rechtszekerheid.¹¹¹ In het verleden onderstreepten de moeizame resultaten van de kasgeldjurisprudentie deze problematiek.¹¹² Deze warrige en woelige tijden herleven in de jurisprudentie omtrent de onzakelijke lening.

103 Art. 10, lid 1, onderdeel d, Wet VPB. Codificatie per 1 januari 2001 werd nodig geacht omdat de wetgever vreesde dat invoering van de vermogensrendementsheffing zou leiden tot nieuwe (bancaire) producten op het grensvlak van eigen en vreemd vermogen.

104 De nadere uitwerking in de wet is vervallen omdat deze nauwelijks werd toegepast en bovendien te gecompliceerd zou zijn. Kamerstukken II, 2005-2006, 30 572, nr. 3, p. 18-19.

105 Vgl. HR 2 juni 1982, ECLI:NL:HR:1982:AW9531, BNB 1982/323 waarin cumulatie van schenkingsrecht en overdrachtsbelasting wordt voorkomen door bij verkoop van de blote eigendom van een onroerende zaak, gevolgd door kwijtschelding van de koopsom, de rechtshandelingen te herkwalificeren en te behandelen alsof ze één zijn.

106 Ch.J. Langereis, *Fiscale werkelijkheid* (rede Leiden 1988), Kluwer, Deventer 1988, p. 22. Zijn betoog toont overeenkomsten met het eveneens wankelende onderscheid dat Drielsma maakt tussen analogie en extensief interpreteren, zie par. 4.1.

107 Vgl. de noot van Van Dijk bij HR 2 januari 1985, ECLI:NL:HR:1999:AA3862, BNB 2000/126.

108 De *rule of law* kan zelfs gezien worden als een 'obligation on the judiciary to systematize the law and to bring it up to date'. Zie Gribnau 2002, p. 12.

109 Anders dan de rechttersfictie die uitsluitend gericht is op de terugkeer naar de ratio van de rechtsregel, is een groot deel van de wetgeversficties gericht op de uitvoering van belastingwetgeving (doelmatigheidsficties). Normatief bezien is de potentiële waarde van die laatste fictievariant minder groot.

110 Vgl. de concrete voorbeelden van rechttersficties genoemd in par. 4.2 en 4.3: zij garanderen de onderliggende norm beter dan de te strikt verwoorde rechtsregels.

111 Ten aanzien van belastingplichtigen die zich bewust in het fiscale moeras begeven kan evenwel de onvoorzienbaarheid gerechtvaardigd worden, zie par. 4.2 (slot).

112 Lubbers & Vording 2006, p. 442, schetsen de lange tijd bestaande rechts-onzekerheid op dat gebied.

5.2 De curieuze zaak van de onzakelijke lening

De onzakelijke lening, een ‘uitvinding’ van de Hoge Raad, heeft sinds haar ontstaan een karrevracht aan jurisprudentie opgeleverd.¹¹³ Kenmerkend voor deze lening is dat zij onder zodanige voorwaarden is aangegaan dat door de crediteur een risico wordt gelopen dat een onafhankelijke derde niet zou hebben aanvaard.¹¹⁴ Die constatering door de Hoge Raad in 2008 heeft sindsdien tot gevolg dat een door de crediteur geleden (afwaarderings)verlies op deze onzakelijke lening fiscaal niet meer aftrekbaar is. In dat opzicht lijkt deze lening op een kapitaalverstrekking (eigen vermogen), toch krijgt zij gedurende haar looptijd het fiscaalrechtelijke naambordje ‘vreemd vermogen’.¹¹⁵ De door de crediteur in die periode genoten (rente)voordelen worden derhalve belast. Daarmee kent de Hoge Raad twee sterk uiteenlopende fiscale gezichten toe aan dezelfde lening. In de wereld van geldverstrekkingen is de onzakelijke lening een anomalie.¹¹⁶

Sinds haar ontstaan is deze rechtर्सfictie een complex ‘geval’ gebleken.¹¹⁷ Ze is het onderwerp van diverse arresten en treedt op in legio publicaties waarin ook wordt gediscussieerd over haar wettelijke grondslag. De onzakelijke lening ontbeert een dogmatische thuishaven, stelt Wattel in 2010.¹¹⁸ Arts concludeert in 2015 dat onderdelen van deze jurisprudentie een wettelijke grondslag missen.¹¹⁹ Een jaar later stelt Kok echter dat de onzakelijke lening haar oorsprong zou vinden in het *at arm’s length* beginsel (art. 8b Wet VPB 1969).¹²⁰ Daarentegen verwijzen Bobeldijk en zijn medeauteurs in 2018 naar het totaalwinstbeginsel (leningen omlaag) en de deelnemingsvrijstelling (leningen omhoog).¹²¹ Waar onduidelijkheid bestaat over de geboortegrond van de rechtsregel, blijft ook de analogische redenering waarop de rechtर्सfictie is gebouwd in het ongewisse. In mijn ogen berust het nog steeds uitdijende universum van de onzakelijke lening in essentie op een ruime analogische toepassing van het totaalwinstbeginsel

(art. 3.8 Wet IB 2001). Deze door de Hoge Raad geïntroduceerde basisanalogie is net als haar latere uitlopers een rechtर्सfictie. Er wordt immers met ‘het oude’, de voorheen bestaande reguliere rechtswerkelijkheid, gebroken door een nieuwe rechtsregel te vormen die onder meer de verwachte aftrek van verliezen belemmert.

In 2011 wijst de Hoge Raad een drietal arresten waarin een paar vragen over deze lening een antwoord krijgen. In een van deze arresten introduceert de rechter de borgstellingsfictie, een nieuwe analogie. Omdat de onzakelijke lening geen zakelijke rente kan kennen – zij zou dan immers niet onzakelijk zijn – is een gecompliceerde omweg nodig om de gedurende de looptijd op deze lening vergoede rente te kunnen belasten. Als belastbare rente merkt de Hoge Raad daarom aan de rente die de debiteur *zou* vergoeden indien de lening van een derde *zou zijn* betrokken onder een *gefingerde* borgstelling van de crediteur (curs. SD).¹²² De afstand van deze borgstellingsfictie tot de daadwerkelijke feiten en omstandigheden vertroebelt niet alleen het zicht op de wereld van de onzakelijke lening, maar veroorzaakt ook problemen bij de praktische uitwerking van deze borgstellingsfictie.¹²³ Ook op andere fronten blijft de jurisprudentie over de onzakelijke lening stromen waardoor nog steeds geen duidelijk beeld bestaat over haar actieradius. Op haar geboortegrond, de vennootschapsbelasting, heerst verwarring over onder meer het voorbehoud van de bijzondere omstandigheden, de relatie met valutaresultaten is wazig en ook over het bereik van het criterium ‘gelieerdheid’ binnen dit leerstuk bestaat discussie.¹²⁴ Ook buiten de vennootschapsbelasting heeft het fragmentarisch ontrafelen van deelelementen van dit leerstuk rechtsonzekerheid veroorzaakt.¹²⁵ Zo oordeelt de Hoge Raad weliswaar dat het leerstuk van de onzakelijke lening ook binnen de terbeschikkingstellingsregeling toepasbaar is,¹²⁶ haar relatie met de ongebruikelijke terbeschikkingstelling blijft echter

113 De term ‘uitvinding’ is ontleend aan Q.W.J.C.H. Kok, ‘Het leerstuk van de onzakelijke lening’, in: R. de Graaf e.d. (red.), *Rechtsvorming door de Hoge Raad*, Ars Aequi, Nijmegen 2016 (hierna: Kok 2016), p. 245.

114 HR 9 mei 2008, ECLI:NL:HR:2008:BD1108, *BNB* 2008/191, r.o. 3.4.

115 HR 25 november 2011, ECLI:NL:HR:2011:BN3442, *BNB* 2012/37, *NTFR* 2011/2722. De onzakelijke lening is dus geen vierde uitzonderingscategorie bij de kwalificatie van geldleningen.

116 Arts spreekt over de creatie van een hybride figuur waarvoor de wet geen ruimte biedt, zie J.H.M. Arts, ‘De wettelijke grondslag van de onzakelijke lening’, *WFR* 2015/314 (hierna: Arts 2015).

117 Zie A.C.P. Bobeldijk, R.L.P. Velden & R.L.P. van der Schakenraad, ‘De onzakelijke lening anno 2018’. Deel I is verschenen in *MBB* 2018/4-2, deel II in *MBB* 2018/5-8 (hierna: Bobeldijk c.s. 2018, deel I en II).

118 Conclusie A-G Wattel 14 juli 2010, nr. 08/05323.

119 Uit dit ontbreken van een wettelijke basis concludeert Arts dat deze oordelen een rechtsvormende betekenis ontberen, zie Arts 2015. In mijn ogen benadrukt deze afstand met het wettelijk systeem echter de aanwezigheid van een rechtर्सfictie.

120 Kok 2016. Hij beperkt zijn analyse overigens tot onzakelijke leningen in de vennootschapsbelasting.

121 Bobeldijk c.s. 2018, deel I, par. 2. Ze verwijzen naar HR 15 maart 2013, ECLI:NL:HR:2013:BW6552, *BNB* 2013/368, *NTFR* 2013/638, r.o. 3.3.

122 HR 25 november 2011, ECLI:NL:HR:2011:BN3442, *BNB* 2012/37, *NTFR* 2011/2722, r.o. 3.3.4.

123 Zie de kritische benadering van X.G.R. Auerbach, ‘Weg met de borgstellingsanalogie’, *WFR* 2018/40 (hierna: Auerbach 2018). Kok is positiever: hij noemt deze borgstellingsanalogie een ‘verfijning’ van de uitspraak uit 2008. Zie Kok 2016, p. 254.

124 Zie de uitgebreide opsomming van andere vraagpunten door Bobeldijk c.s. 2018, deel I en deel II.

125 Zo constateert Albert verliesverdamping in de inkomstenbelasting bij kwijtschelding van een onzakelijke lening, zie P.G.H. Albert, ‘De onzakelijke lening’, *TFO* 2014/134. Zijn visie botst met die van E.J.W. Heithuis, ‘Afwaarderingsverlies op onzakelijke lening “opzij” is aftrekbaar’, *WFR* 2014/356. Drie jaar later blijkt uit HR 6 oktober 2017, ECLI:NL:HR:2017:2549, *BNB* 2017/216, *NTFR* 2017/2504 dat de visie van Heithuis de juiste is. Die vertraging in de rechtsvorming levert minimaal drie jaar rechtsonzekerheid.

126 HR 22 april 2016, ECLI:NL:HR:2016:703, *BNB* 2016/133, *NTFR* 2016/1266 en HR 6 oktober 2017, ECLI:NL:HR:2017:2549, *BNB* 2017/216, *NTFR* 2017/2504.

schimmig.¹²⁷ Het verband van de onzakelijke lening met de schenkelbelasting is evenmin kristalhelder.¹²⁸

De nadelen die van nature aan iedere vorm van rechtersrecht kleven komen haarscherp in beeld bij deze lotgevallen van de onzakelijke lening. Dat vormt een bewijs van mijn thesis dat complexe kwesties, vraagstukken die ook in tijd en bereik omvangrijk zijn, geen goede grond vormen voor de rechtersfictie.¹²⁹ Vorming van het ‘best mogelijke rechtersrecht’ lijkt daar amper realiseerbaar.

5.3 Begrenzing van de rechtsvormende taak

Het recht is idealiter de codificatie van de moraal in de samenleving. Ook de rechtsvormende rechter treedt op als de vertolker van deze normen door ze te concretiseren tot praktisch toepasbare rechtsregels. De rechter dient daarbij evenwel de grenzen van het recht te respecteren, zoals ook wordt erkend door de Hoge Raad:

‘De rechter zal in het algemeen slechts dan zelf in een gebrek dat aan een wettelijke regeling op het gebied van belastingen kleeft kunnen voorzien indien zich uit het stelsel van de wet, de daarin geregelde gevallen en de daaraan ten grondslag liggende beginselen of de wetsgeschiedenis voldoende duidelijk laat afleiden hoe zulks dient te geschieden.’¹³⁰

Die grenzen gelden ook ten aanzien van de rechtersfictie die gecreëerd wordt indien de reguliere rechtswerkelijkheid onvolledig blijkt. Met zijn rechtersfictie breidt de rechter het bereik van deze onvolkomen rechtsregels uit, daarmee schrijft hij een nieuw hoofdstuk in het verhaal.¹³¹ Dat herschrijven wordt evenwel gekleurd door de karakteristieken van het rechtersrecht, het is vertraagd recht dat fragmentarisch tot stand komt. De nadelige gevolgen van het

op deze wijze gevormde recht treden vooral aan het licht bij complexe en dus omvangrijke fiscale kwesties. Op die gebieden is het risico op het ontstaan van onvoorzienbaar, inconsistent en ontoegankelijk recht het grootst. De facto benadrukken deze consequenties de intuïtieve idee dat er grenzen zijn aan de rechterlijke rechtsvorming.¹³² De nadelen van het rechtersrecht kunnen evenwel worden ingetoomd. In een eerder stadium hebben Lubbers en Vording een toetsingskader voorgesteld voor de rechtsvormende rechter.¹³³ Als een rode lijn in hun betoog zie ik de noodzaak tot communicatie door deze rechter. Op het gebied van de rechtersfictie valt dit vereiste voor mij uiteen in twee delen. Allereerst dient sprake te zijn van externe communicatie gericht op het publiek van het verhaal (de belastingplichtigen). Een begrijpelijke motivering vormt zelfs de primaire legitimatie van de rechter.¹³⁴ In casu betreft dit motiveringsvereiste het besluit tot de creatie van een rechtsfictie. Daarnaast is ook communicatie noodzakelijk binnen het rechtssysteem. Die interne communicatie speelt zich niet alleen binnen de rechterlijke macht zelf af (zelfreflectie), maar ook met de wetgever in de vorm van signalering.

Voorname aspecten van communicatie door de rechter die rechtersficties vormt brengen een ordening aan in het rechtsdenken: het zet de rechter aan om zijn manier van denken te onthullen aan zichzelf en aan anderen. Dat faciliteert zelfkritiek en reflectie van buitenaf. Ik bespreek kort beide niveaus van communicatie.

5.3.1 Externe communicatie voorkomt motiveringsvaagheid

In de opvatting van Scholten bevat iedere toepassing van algemeen geformuleerde rechtsregels in een concrete casus een irrationeel element. Het nemen van een beslissing vergt altijd een keuze, die gewetensbeslissing is een ‘sprong’ waarmee de rechter de kloof tussen de abstracte rechtsregel en het concrete geval overbrugt.¹³⁵ Scholtens metafoor van de sprong geldt ook voor de beslissing van de rechter om over te gaan tot rechtsvorming. Voor de legitimiteit van de rechterlijke rechtsfictie is echter niet zozeer deze ‘sprong’ in het geweten relevant, maar veeleer de kwaliteit van de ‘rechts-overdracht’, de sprong van het rechtsvormende oordeel naar het publiek. Die sprong, de motivering, verbindt de binnenwereld (het geheim van de raadskamer) met de buitenwereld, de belastingplichtigen die door deze rechtersfictie worden gebonden. Deze motivering is een belangrijk

127 Zie J.N. Bouwman, ‘Onzakelijk en ongebruikelijk – de moeizame behandeling van afwaarderingsverliezen onzakelijke geldleningen in de Tbs-sfeer’, *FTV* 2013/05.

128 Er wordt verschillend gedacht over de vraag of de kwijtschelding van een onzakelijke lening voldoet aan de voorwaarden voor een schenking (verarming schenker, verrijking begiftigde en bevoordelingsbedoeling). Vgl. R.P.C. Cornelisse, ‘Verstreking van een onzakelijke lening door een natuurlijk persoon die geen aandeelhouder is in de schuldenaar’, *WFR* 2015/535, N.C.G. Gubbels, ‘Lening aandeelhouder aan de bv en de gevolgen voor de schenkelbelasting’, *FTV* 2016/12-51 en W.R. Kooiman, ‘Onzakelijke leningen en schenkelbelasting’, *NTR Beschoouwingen* 2015/31.

129 Zoals betoogd in par. 3.2. De eerder beschreven nadelen van rechtsvorming door de rechter op maatschappelijk omstreken terrein laat ik onbesproken omdat de Hoge Raad aan dit element zelf al voldoende aandacht besteedt.

130 HR 14 november 2008, ECLI:NL:HR:2008:BG4211, *BNB* 2009/3, *NTR* 2008/227.

131 Dat past bij de Dworkiniaanse idee van het recht als een collectief geschreven ketenroman: ‘(...) each novelist in the chain interprets the chapter he has been given in order to write a new chapter, which is then added to what the next novelist receives, and so on.’ Zie R. Dworkin, *Law’s Empire*, Cambridge (MA), Harvard University Press 1986, p. 229. In deze metafoor van de tijdelijkheid van het recht krijgt de rechter-novelist een zware verantwoordelijkheid voor de samenhang van wetgeving. Dworkin schildert hem zelfs als een heldhaftige Hercules. Zie voor een kritische beschouwing van die fictie J. Mackie, ‘The Third Theory of Law’, p. 161-170 in: M. Cohen (ed.), *Ronald Dworkin and Contemporary Jurisprudence*, Duckworth, London 1984.

132 Barak 2010, p. 27 merkt in meer algemene zin op dat rechters ‘do not share the legislature’s freedom in freely creating new tools’. Dat geldt ook ten aanzien van de rechtersfictie.

133 Lubbers & Vording 2006 noemen achtereenvolgens beginselen als het toelaatbare optreden, de deugdelijke motivering, de uitvoerbaarheid, de duidelijke terminologie en systematiek, de kenbaarheid, de rechtsgelijkheid, de individuele rechtsbedeling en het honoreren van gerechtvaardigde verwachtingen.

134 R. Ortlep, ‘Het Hangmat-arrest en de algemene beginselen van behoorlijke rechtsvorming’, in: R. Ortlep e.a. (red.), *De rechter onder vuur*, Wolf Legal Publishers, Oisterwijk 2016 (hierna: Ortlep 2016), p. 300-301.

135 P. Scholten, *Dorsten naar gerechtigheid (herpublicatie artikelen)*, T. Slootweg (red.), Kluwer, Deventer 2010, p. 130.

aspect van de kwaliteit van het rechtersrecht.¹³⁶ Motiveren is verantwoord, het geeft inzicht in de gedachtegang en ondersteunt daarmee niet alleen de toegankelijkheid van het recht, maar ook haar voorzienbaarheid. Een heldere motivering vergroot bovendien de consistentie van het fiscale recht indien de rechter niet alleen zijn uiteindelijke keuze toont, maar het daaraan voorafgaande balanceren toont, zijn wikken en wegen tussen verschillende alternatieven. Een dergelijk motiveren dient daarmee de rechtszekerheid. Bij de creatie van een rechtersfictie weegt de noodzaak tot motivering nog zwaarder.¹³⁷ Daar waar de rechter zich van de oorspronkelijke verwoording van de rechtsregel afwendt, dient hij extra aandacht te besteden aan de onderbouwing van nut en noodzaak van deze breuk met de reguliere fiscale rechtswerkelijkheid. De in dit artikel besproken praktijkvoorbeelden tonen dat op dit terrein nog een wereld te winnen is. Hoewel de rechter met een op analogie geënte argumentatie recht vormt met de bedoeling beter aan te sluiten bij doel en strekking van de rechtsregel, tonen zijn uitspraken het gebruik van deze analogische redeneerwijze en de daaruit voortvloeiende creatie van een rechtersfictie vrijwel nooit.¹³⁸ Het als legitiem ervaren van rechtersficties vergt evenwel vertrouwen van het publiek van dit rechtersrecht, de belastingplichtige. Het waarborgen van dat vertrouwen noopt tot communicatie die zodanig helder is dat ook de belastingplichtige de beslissing kan herkennen als de optimaal juiste voor het voorliggende geval. Dat is noch bij de kasgeldjurisprudentie, noch bij het leerstuk van de onzakelijke lening gelukt.¹³⁹ Als immers zelfs ervaren fiscalisten – bewoners van dezelfde juridische taalwereld als de rechtsvormer – de woorden van deze rechtersficties niet ondubbelzinnig kunnen duiden, moet worden geconcludeerd dat de externe communicatie door de rechter mislukt is. Die tekortkoming knaagt aan de legitimatie van deze rechtersfictie.

5.3.2 Interne communicatie verhindert waaibomenrecht

Recent heeft de Hoge Raad aangegeven bezorgd te zijn over de kwaliteit van de Nederlandse wetgeving. De hoogste rechter wil dan ook vaker signalen geven aan de wetgever over tekortkomingen in de wetgeving die hij bij de behandeling van zaken constateert.¹⁴⁰ Rechtstatelijke waarden zoals een consistente wetgevingskwaliteit zijn niet vanzelfsprekend, stelt de Hoge Raad. Ze vereisen voortdurende zorg en aandacht: ‘il faut cultiver son jardin’.¹⁴¹ De noodzaak tot tuinonderhoud geldt evenwel ook ten aanzien van het rechtersrecht, ook daar verdienen rechtstatelijke waarden zorg en aandacht. De tuinman zou daarom regelmatig in de eigen spiegel moeten kijken. Het door rechters gevormde recht lijkt op recht dat ‘gaandeweg wordt geïmproviseerd’.¹⁴² De rechter wordt nu eenmaal niet op systematische wijze met alle aspecten van een complexe zaak geconfronteerd, dat vergroot het risico op inconsistent, onvoorzienbaar en ontoegankelijk recht. Ik noem dat waaibomenrecht.¹⁴³

Om zowel het ontstaan als de verdere groei van waaibomenrecht te voorkomen dient de rechter te beseffen wanneer de grenzen van zijn rechtsvormende taak zijn bereikt. Deze noodzaak tot bezinning laat zich nog zwaarder voelen op de momenten dat hij een fiscale rechtsfictie creëert. Zijn fictie doorbreekt immers de reguliere fiscale rechtswerkelijkheid, een werkelijkheid die bestond op het moment dat de feiten en omstandigheden zich voordeden. Die eerder beschreven vertraging in het tot stand komende recht begrenst de mogelijkheden voor rechtsvorming door de rechter, die begrenzing komt nog sneller in beeld wanneer zijn rechtersfictie een complex terrein betreedt. Rechterlijke legitimiteit impliceert dan ook zelfreflectie, een bezinning die ten aanzien van dergelijke rechtersficties zou moeten leiden tot terughoudendheid. Open communicatie daarover binnen de rechterlijke macht is mijns inziens noodzakelijk, het is een vorm van motiveren naar binnen, een innerlijke legitimatie.¹⁴⁴

136 Art. 8:77, lid 1, onderdeel b, AWB, Lubbers & Vording 2006, p. 447, verwijzen daarnaast naar art. 121 Gw. Opmerkelijk anders is het betoog van Feteris, President van de Hoge Raad op het symposium over de rechtsvormende taak van de rechter, verslag door T. Beumers, P. Broere & C. de Kluiver, ‘Mag het een overweging meer zijn’, *Ars Aequi* september 2016, p. 678. Feteris stelt dat de Hoge Raad soms ‘gewoon stellig’ zou moeten zijn, zonder veel van zijn overwegingen prijs te geven. Feteris trekt voor deze ‘waarom-daarom’-stelling een parallel met een om snoep krijgende peuter. Deze weliswaar grappige metafoor is echter ongelukkig gekozen: rechterlijke motivering is geen snoep, belastingplichtigen zijn geen krijgende peuters.

137 Zelfs Bentham, in zijn tijd een fervent bestrijder van het toenmalige misbruik van rechtsficties door rechters, onderkent de waarde van ficties in het recht. Hij koppelt daaraan een duidelijke voorwaarde: ‘What is here meant is, not that no such fictions ought to be employed, but that to the purpose and on the occasion of instruction, whenever they are employed, the necessity or the use of them should be made known.’ Zie Bentham, *Works 1838-1843, Volume VIII*, Appendix no. VIII.

138 Ook Niessen 2009, p. 35 concludeert dat in de fiscale rechtspraak analogie niet *expressis verbis* wordt toegepast.

139 L.G.M. Stevens, ‘Kasgeldarresten: de Hoge Raad op wetgeverspad’, *WFR* 1990/1261 concludeert dat niet zozeer het resultaat van de kasgeldarresten teleurstelt, maar de (gebrekkige) onderbouwing ervan.

140 Zie https://www.rechtspraak.nl/Organisatie-en-contact/Organisatie/Hoge-Raad-der-Nederland/en/Nieuws/Paginas/President-en-procureur-generaal-wijzen-op-het-belang-van-rechtstatelijke-waarden.aspx?pk_campaign=rssfeed&pk_medium=rssfeed&pk_source=Nieuws-van-de-Hoge-Raad-der-Nederlanden (hierna: Hoge Raad, september 2017).

141 Hoge Raad september 2017. De oproep tot de tuin te onderhouden ontleent de Hoge Raad aan het slotwoord van *Candide, ou l'Optimisme*, de satirische novelle van Voltaire (1759). Over de strekking van deze woorden bestaat discussie, zie F.G. Bosman, ‘We moeten onze tuin bewerken’ in: H. Alma en F.G. Bosma (red.), *Spiritualiteit van de tuin*, Uitgeverij Meinema, Utrecht 2017, p. 7-9. Het citaat van Voltaire zou ook opgevat kunnen worden als een advies tot een terugtrekken op het eigen stuk grond. Dat lijkt niet bedoeld door de Hoge Raad.

142 Kenschets ontleend aan Auerbach 2018.

143 Waaibomen groeien langs de kust en worden dagelijks blootgesteld aan de elementen. Het hout van deze vrijstaande bomen is daarom niet geschikt om te verwerken, het is slecht hout omdat het na het verzagen te sterk ‘werkt’.

144 Deze communicatie kan uitgroeien tot een verder reikende coördinatie binnen de rechterlijke macht waarbij rechters onderlinge afspraken maken over wetsinterpretatie en besluitvorming. Zie Gribnau 2002, p. 16 verwijzend naar M. Köhne, *Coördinatie van rechtspraak* (diss. Tilburg), Boom Juridische Uitgevers, Den Haag 2001.

De kwaliteitszorg voor het rechtersrecht vereist deze interne communicatie ook tussen rechter en wetgever, *partners in law business*. Overeenkomstig het constitutionele concept dient de fiscale rechter ook de belastingwetgever een spiegel voor te houden. Daarbij is niet alleen een terugkoppeling nodig over mankementen in de reguliere rechtswerkelijkheid, de rechter dient ook te signaleren dat de grenzen van zijn rechtsvormende taak bereikt zijn.

Op zijn beurt kan de wetgever niet achteruit leunen. Indien uit de aan rechters voorgelegde zaken blijkt dat rechtsvorming noodzakelijk is op complexe terreinen, dient de wetgever als primaire rechtsvormer idealiter het initiatief te nemen tot uitwerking daarvan. Een voor de hand liggende mogelijkheid is dat de wetgever de reparatie van onvolkomen gebleken rechtsregels in eigen hand neemt, bijvoorbeeld door de wettelijke vastlegging van de kernelementen van dergelijke kwesties. Deze tijdige codificatie van een rechtersfictie, haar transformatie tot wetgeversrecht, voorkomt zodoende rechtsonzekerheid door een in de jurisprudentie gegroeid leerstuk op consistente wijze een plaats te geven binnen het recht en daarmee de voorzienbaarheid van het recht te vergroten. Zo eindigde ook de rechtsonzekerheid ontketend door de kasgeldjurisprudentie in de jaren negentig van de vorige eeuw: op 1 januari 1997 schiep de wetgever immers een nieuwe fiscale rechtswerkelijkheid. Mijns inziens dient de fiscale wetgever ook bij de onzakelijke lening deze Gordiaanse knoop door te hakken.¹⁴⁵ Helaas is deze koninklijke weg tot op heden niet gevolgd.¹⁴⁶ Dan rest slechts tijdige signalering door de rechter en terughoudendheid bij de verdere ontwikkeling van rechtersficties op dit complexe gebied.

6. Tot slot

In de wereld van de fiscale rechtsfictie speelt de rechter een dubbelrol: bij zijn interpretatie van het wetgeversrecht fungeert hij als recensent van de daarin optredende rechtsficties, als rechtsvormer handelt hij als producent

van de rechtersfictie. Met een analogische redenering trekt hij feiten binnen of juist buiten bereik van de beperkt verwoorde rechtsregel en wijzigt daarmee haar reikwijdte. Deze rechtersfictie kan een waardevol instrument zijn om leemten in het recht te repareren. Ook deze variant van rechtsvorming door de rechter ontstaat evenwel op fragmentarische wijze en heeft een van nature terugwerkende kracht. Dat maakt haar minder geschikt voor een optreden op complexe terreinen in het recht of in maatschappelijk omstreden kwesties.

Ik heb betoogd dat die nadelige karakteristieken van de rechtersfictie gedempt kunnen worden door heldere communicatie. Op de eerste plaats door een externe communicatie met belastingplichtigen, de motivering door de rechter biedt de samenleving inzicht in de argumenten die worden benut voor de breuk met de reguliere rechtswerkelijkheid. Deze uitleg door de rechter draagt niet alleen bij aan de maatschappelijke legitimiteit van de rechtersfictie, maar verhoogt ook de bereidheid van de belastingplichtigen om zich te gedragen naar het aldus gevormde recht. Daarnaast is communicatie tussen en door de *partners in law business* nodig. Deze interne communicatie bewaakt de grenzen van de rechtsvorming door de rechter, in het bijzonder wanneer hij rechtersficties creëert op een complex terrein. Zelfreflectie en overleg met de wetgever kan de groei van waaibomenrecht voorkomen.

Wat nu is verhaald draagt evenwel niet het karakter van een volledig afgerond geheel, het vormt een verdere stap in het denken over de rechtsfictie in het fiscale recht. Een denken dat voor beide producenten van de rechtsfictie, de rechter en de wetgever, steeds opnieuw een zoeken vereist naar de goede balans en de juiste woorden.

Over de auteur

Mr. dr. S.M.H. Dusarduijn RB

Mr. dr. S.M.H. Dusarduijn is werkzaam als universitair docent/onderzoeker bij Tilburg University.

¹⁴⁵ Vgl. G.T.K. Meussen, 'Een onzakelijk debiteurenrisico, staatssecretaris doe iets!', *NTFR* 2011/242. Codificatie dient overigens op goede wijze te geschieden. Zo uit Elsweier stevige kritiek op de codificatie van de onzakelijke lening in de Duitse wetgeving. Zie F.J. Elsweier, *Een rechtsvergelijking tussen de Nederlandse en Duitse winstbelasting van lichamen* (diss. Tilburg University), Center, Tilburg 2018, p. 205-208.

¹⁴⁶ De term 'Koninklijke weg' is ontleend aan J.L.M. Gribnau, 'Respect voor het recht, de koninklijke weg', *NTFR* 2013/444, een pleidooi aan de wetgever om zelf de nadelen van de bedrijfsopvolgingsfaciliteit weg te nemen door haar af te schaffen.